

Henri Bouquin

Contabilitate de gestiune

Traducerea și studiul introductiv Neculai Tabără

TIPO MOLDOVA



Henri Bouquin

*

Contabilitate de gestiune

Henri Bouquin

Contabilitate de gestiune

Traducerea și studiul introductiv

Neculai Tabără



Cuvântul traducătorului

Contabilitatea oferă un sistem de informații corelat și verificat, nelăsând loc subiectivismului în economie și promovând rigurozitatea în reflectarea fenomenelor economico-sociale.

Demersul traducerii acestei lucrări de referință a profesorului Henri BOUQUIN *Comptabilité de gestion* începe de fapt la Université Paris-Dauphine în 1994, în perioada stagiului efectuat. La întâlnirea de stabilire a programului de stagiul, profesorul Bernard Colasse m-a prezentat celebrilor profesori Henry Bouquin, Jaques Richard și Jean-François Casta în calitate de „mon traducteur”. Tocmai atunci definitivam traducerea lucrării *Comptabilité générale*.

Pentru a prezenta sensul preocupărilor mele în domeniul contabilității trebuie să încep cu începutul.

După terminarea unor solide studii gimnaziale și liceale în Galați, Breaza, Câmpulung Moldovenesc, am reușit să cunosc nemijlocit pulsul economic, social și cultural al unor orașe cum au fost Sibiu, Pitești, inclusiv al centrelor universitare Timișoara și Cluj-Napoca. În perioada respectivă, s-a clădit o stare de spirit care a continuat cu primele corelații ale subsemnatului cu contabilitatea, la Galați, mai ales în latura ei practică.

Totuși, momentul de încercare în această privință l-a însemnat intrarea în rândurile „Almei Mater Iassyensis” unde a tronat mai multe decenii ctitorul Școlii Ieșene de Contabilitate, profesorul Dumitru Rusu.

O mare influență au avut-o asupra noastră, de asemenea, personalități emblematice ale facultății noastre: profesorii Alexandru Bărbat, Augustin Tătaru, Mihai Todosia, Constantin Niculicioiu, Pavel Ciuche, Vasile Turliuc. În mod firesc, lista acestora ar putea continua.

Esențială pentru progresul și dezvoltarea unei școli rămâne în concepția noastră, măsura în care această instituție fundamentală de învățământ, cultură și cercetare reușește să promoveze principii, criterii și o evoluție pozitivă a caracterului.

Caracterul fără educație poate ceva, educația fără caracter nu înseamnă nimic, iată o deviză care va fi mereu actuală.

Primele noastre manifestări în cercetarea contabilă, sub îndrumarea profesorului Rusu, au fost observate în 1973 de regretatul profesor Gheorghe Enache de la ASE București. Tot atunci, la Colocviul Național Studentesc, profesorul Mihai Ristea mi-a remarcat preocupările în cercetarea contabilă.

În același sens, colaborarea cu profesorul Ladislau Possler, atât pe planul cercetării, cât și la elaborarea statutului Asociației Profesorilor Români de Contabilitate (ARC), mi-a oferit posibilitatea să beneficiaz de experiența deosebită în domeniu a acestui senior al contabilității.

O semnificație excepțională a constituit-o întâlnirea cu promotorii contabilității românești: profesorul Mihai Ristea la Congresul Asociației Profesorilor Francezi de Contabilitate (AFC) de la Bordeaux - 1992 și cu profesorul Niculae Feleagă la Congresele AFC de la Bordeaux - 1992 și Toulouse - 1993.

Un loc însemnat în modernizarea contabilității de gestiune românești l-au avut în mod deosebit profesorii Gheorghe Cârstea, Oprea Călin, Ion Ionașcu ș.a. de la Academia de Studii Economice București.

Contribuții valoroase în dezvoltarea domeniului menționat au prezentat profesorii Iacob Petru Pânteă, Atanasiu Pop, Partenie Dumbravă de la Universitatea „Babeș Bolyai” Cluj-Napoca. De asemenea, profesorii Mihail Epuran, Valeria Băbăiță, Corina Grosu de la Universitatea de Vest Timișoara pot fi considerați continuatori ai operei impresionante a regretatului profesor Cornel Olariu în domeniul contabilității de gestiune.

Prilejul de a fi participat la activitatea științifică a DEA 124 „Contabilitate, Decizie, Control” la Universitatea Paris-Dauphine, al cărui responsabil este profesorul Colasse, a constituit pentru semnatarul acestor rânduri posibilitatea de a cunoaște mai bine activitatea și opera profesorului Henri Bouquin, considerat unul dintre promotorii contabilității și controlului de gestiune pe plan mondial. Apreciem că prezentarea unor detalii ale activității și operei științifice vor întregi imaginea personalității acestuia.

Henri BOUQUIN

Profesor în Științe de Gestiune la Universitățile Paris Dauphine, Henry BOUQUIN este specializat în control de gestiune, contabilitate de gestiune și auditul sistemelor de control de gestiune și managementul performanței.

Este director al Centre de Recherche Européen en Finance et Gestion (CREFIGE – Centrul European de Cercetare în Finanțe și Gestiune), una din entitățile de cercetare ale Universității Paris Dauphine, care regroupează DESS „Contrôle de gestion” (condus de H. Bouquin și B. Escoffier), „Finance d'entreprise et ingénierie financière” (condus de M. Nussenbaum) și DEA „Comptabilité, décision, contrôle” (condus de B. Colasse). CREFIGE numără peste 50 de profesori și conferențieri, precum și peste 50 de cercetători, care elaborează teze de doctorat. El cuprinde domenii ale contabilității, controlului, auditului, finanțelor întreprinderii, gestiunii publice. Prin intermediul lui, se întocmesc contractele de cercetare cu organisme publice sau private.

STAREA CIVILĂ ȘI COORDONATE

Născut la 16 martie 1946 la Lille (Nord).

Căsătorit, trei copii.

E-mail : bouquin@crefige.dauphine.fr

Telefon : (33) (0)1 44 05 43 42 ou (33) (0)1 44 05 47 84

Fax : (33) (0)1 44 05 40 31

Adresa poștală: Université de Paris-Dauphine, Créfige, Place de Lattre de Tassigny, 75675 Paris Cédex 16.

Diplomat la HEC – 1968.

DEA Economic monetaară – Université de Paris-Dauphine, 1969.

Doctor de al treilea ciclu în economie monetaară, Université de Paris-Dauphine, ianuarie 1971, mențiunea foarte bine.

Doctor de stat în științe economice, Université de Paris-Dauphine, 1974. Mențiunea foarte bine, felicitări ale juriului, propunere pentru un premiu și o subvenție de publicare.

Teză complementară Le conglomerat, susținută în noiembrie 1974.

A. Formarea inițială și cercetare**1. În Franța**

Henry BOUQUIN a fost maître-assistant, apoi profesor la universitățile Paris-Dauphine, Lille 1 (1985-1988), Paris 13 (1988-1991) și din nou la Paris –Dauphine. A fost responsabil cu învățământul la HEC și ESSEC.

Este codirector la DESS „Contrôle de gestion” la Université de Paris-Dauphine, după 1997. DESS este una din cele mai vechi formații, creată de André CIBERT și multă vreme dirijată de Raymond DANZIGER, numără 13 promoții, respectiv peste o mie de absolvenți.

Henry BOUQUIN este responsabil al unui seminar de cercetare în control de gestiune la DEA „Comptabilité, décision, contrôle” la Université de Paris-Dauphine.

Între 1990 și 2002, el a fost profesor la ENSPTT.

Henry BOUQUIN, care a fost membru a mai mult de 50 de juri pentru tezele în științe de gestiune, coordonează câteva zeci de teze de doctorat la Paris-Dauphine. O bună parte dintre acestea au fost susținute și autorii lor sunt astăzi conferențieri la universitățile franceze, profesori la Școlile de comerț, profesori în universitățile din străinătate (Canada), dar și în cadrul grupurilor. Multe dintre aceste teze au obținut premii naționale și internaționale (Marea Britanie) și au stat la baza a numeroase publicații.

Principalele teme ale cercetărilor sunt și au fost: reducerea durabilă a costurilor, poziția și imaginea controlului, punerea în practică a costurilor de interconectare în telecomunicații, practicile bugetare, metodele contabilității de gestiune, impactul intern al evoluției strategice

a întreprinderilor publice și locul controlului de gestiune, ciclurile de viață ale controlului intern, rolul comitetului de audit, alegerile investițiilor, prețurile de cesiune interne, contingența sistemelor de gestiune a producției, istoria controlului de gestiune.

2. Pe plan internațional

Coordonează legături cu HEC Montréal, California State University, Universitatea din Kyushu (Japonia). Henry BOUQUIN a fost profesor invitat la Universitatea din Kyushu (Japonia) în iulie 2001 și la Universitatea din Cottbus (Germania) în octombrie 2002.

B. Formarea adulților

O foarte lungă experiență în formarea adulților în interîntreprinderi și intraîntreprinderi a dobândit și dezvoltat la departamentul Educație permanentă la Paris-Dauphine și mai ales la IFG.

Realizări recente:

1. În cicluri interîntreprinderi

Conceperea și animarea cursului de control de gestiune la Executive MBA și în ciclul de formare continuă „Management global des entreprises” la Université de Paris-Dauphine.

Conceperea și animarea ciclului „Controlul de gestiune în acțiune” la IFG.

2. În ciclul intraîntreprindere

Concepția formării în controlul de gestiune destinat managerilor operaționali la Bull.

Audit și propuneri privind ciclul de formare a cadrelor în controlul de gestiune, UAP.

Concepția formării în controlul de gestiune, destinat directorilor de departamente de cercetare, France Telecom (Centre National d'Etudes en Télécommunications - CNET).

Conceperea și animarea formării în controlul de gestiune pentru managerii nefinanciari, Bouygues Telecom.

Conceperea și animarea formării în controlul intern pentru directorii de departamente, La Poste.

Conceperea și animarea unui ciclu de control de gestiune și finanțe pentru responsabili operaționali, grupul PPR.

Activități de consiliere în întreprinderi

Henry BOUQUIN completează și aprofundează activitățile de formare și cercetare printr-o confruntare permanentă cu problemele care îi sunt supuse de întreprinderi, prin solicitările de consultanță, consiliere sau expertiză.

Printre expertizele și consultanțele recent efectuate în acest context sau cu titlu individual: La Poste (controlul de gestiune), le groupe Gaz de France (analiza riscurilor de afaceri), France Telecom, Coca-Cola, Penauille Polyservices (evaluarea unei mărci la prima consolidare).

Principalele lucrări și opere recente

1. Articole și contribuții la opere colective

1. Bouquin H., de Bodt E. (2001), Le contrôle de l'investissement, dans Charreaux G. (coord.), Images de l'investissement, Paris, Vuibert, p. 115-166.

2. Bouquin H. (2000), Du contrôle de gestion au pilotage, L'Expansion Management Review, n° 98, sept., p. 58-66.

3. Bouquin H. (2000), Contrôle et stratégie, dans Colasse B. (coord.), Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit, Paris, Economica.

4. Bouquin H. (2000), Théorie des organisations et contrôle, dans Colasse B. (coord.), Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit, Paris, Economica.

5. Bouquin H., Pesqueux Y. (1999), 20 ans de contrôle de gestion, ou le passage d'une technique à une discipline, Comptabilité, Contrôle, Audit, mai, p. 93-106.

6. Bouquin H. (1998), Le contrôle de gestion pousse-t-il les managers à des comportements irresponsables ? Table ronde du CREFIGE, janvier 1998, Université de Paris-Dauphine, CREFIGE, Cahier de recherche CREFIGE 98.
7. Bouquin H. (1998), " Le visiteur du soir ", présentation du numéro spécial consacré à l'histoire du contrôle de gestion, *Entreprise et Histoire*, n° 20, déc., p. 5-8.
8. Bouquin H. (1998), " Clin d'œil ", les idées de Fayol pour le management des entreprises publiques (le cas des PTT), *Entreprise et Histoire*, n° 20, déc., p. 143-145.
9. Bouquin H. (1997), Management Accounting in its social context : Rimailho revisited, *Accounting, Business and Financial History*, vol. 7, n° 3, p. 315-343.
10. Bouquin H. (1997), Una contabilità per qui gestisce, dans Capron M. (éd.) (1997), *Sistemi contabili e saperi d'azione*, Università La Sapienza, Roma, éd. Euroma, Rome (Italie), p. 95-122.
11. Bouquin H. (1996), Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? *Gestion (Canada)*, vol. 21, n° 3, sept., p. 97.
12. Bouquin H. (1996), Un coût unitaire a-t-il un sens ? *Revue Française de Comptabilité*, n° 275, fév., p. 47-51.
13. Bouquin H. (1996), Aspects transversaux et statut de la comptabilité de gestion, *Actes de la Journée recherche en Gestion, FNEGE*, Paris, 11 octobre, p. 100-110.
14. Bouquin H. (1995), Un aspect oublié de la méthode des sections : les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion, *Revue Française de Comptabilité*, n° 271, oct., p. 63-71.
15. Bouquin H. (1995), Rimailho revisité, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 1, vol. 2, septembre.
16. Bouquin H. (1995), ABM et BFR, l'emploi de l'approche par les activités dans la gestion des besoins de financement de l'exploitation, *Revue Française de Comptabilité*, n° 267, mai, p. 63-75.
17. Bouquin H. (1995), 25 ans de comptabilité de gestion ; réveil, révolution, amnésie, dans : Divers auteurs, Paris-Dauphine : vingt-cinq ans de sciences d'organisation, Paris, Masson, p. 56-72.
18. Bouquin H. (1995), 25 ans de contrôle de gestion ; de la maturité aux doutes, dans : Divers auteurs, Paris-Dauphine : vingt-cinq ans de sciences d'organisation, Paris, Masson, p. 73-89.
19. Bouquin H. (1993), Pour les entreprises de réseau : un nouveau modèle de contrôle de gestion ? *Le Manager des Entreprises de Réseau*, n° 3, Juillet-août-septembre, p. 2-4.
20. Bouquin H. (1993), Pertinence : le retour, *Revue Française de Comptabilité*, n° 244, avril, p. 46-51.
21. Bouquin H. (1993), Une défense de la comptabilité de gestion, *Revue Française de Comptabilité*, n° 242, février, p. 50-55.
22. Bouquin H. (1991), Contrôle de gestion : le temps réel implique un retour aux sources, *Revue Française de Gestion*, n° 86, novembre-décembre, p. 17-26.
23. Besson P., Bouquin H. (1991), Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion, *Revue Française de Gestion*, n° 82, janvier-février, p. 60-71.
24. Bouquin H. (1991), Contrôle de gestion : le temps réel implique un retour aux sources, *Revue Française de Gestion*, n° 86, novembre-décembre, p. 17-26.
25. Bafcop J., Bouquin H., Desreumaux A. (1991), Prix de cessions internes : regard sur les pratiques des entreprises françaises, *Revue Française de Gestion*, n° 82, janvier-février, p. 103-113.
26. Bouquin H. (1989), Audit, dans *Encyclopédie des Sciences de Gestion*, sous la direction de P. Joffre et Y. Simon, Paris, Economica, p. 193-211.
27. Bouquin H. (1989), Contrôle, dans *Encyclopédie des Sciences de Gestion*, sous la direction de P. Joffre et Y. Simon, Paris, Economica, p. 551-566.

2) Opere

1. Bouquin H. (2003), *Comptabilité de gestion*, 2^e édition, Paris, Economica.
2. Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion*, 5^e édition mise à jour, Paris, PUF, 462 p.
3. Bouquin H. (2001), *La comptabilité de gestion*, 2^e édition, Paris, PUF, "Que sais-je ?". Ouvrage traduit en japonais.
4. Bouquin H. (1998), *Le contrôle de gestion*, 4^e édition mise à jour, Paris, PUF, 451 p.
5. Bouquin H. (1997), *Comptabilité de gestion*, 2^e édition revue et mise à jour, Paris, Sirey, 580 p.
6. Bouquin H. (1997), *La comptabilité de gestion*, Paris, PUF, Que sais-je ? 128 p., n° 3175.
7. Bouquin H. (1997), *Le contrôle de gestion*, 3^e éd. revue et augmentée, Paris, PUF, 406 p.
8. Bécour J.-C., Bouquin H. (1996), *Audit opérationnel*, 2^e éd. revue et augmentée, Paris, Economica, 1996.
9. Bouquin H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, Paris, PUF, coll. Que sais-je ?, n° 2892.
10. Bouquin H. (1993), *Comptabilité de gestion*, Paris, Sirey, coll. Administration des entreprises.
11. Bouquin H. (1992), *La maîtrise des budgets dans l'entreprise*, Paris, EDICEF/AUPELF, coll. Universités francophones.
12. Bouquin H. (1991), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF, coll. Gestion, 2^e éd. mise à jour.
13. Bécour J.-C., Bouquin H. (1991), *L'audit opérationnel*, Paris, Economica, coll. Gestion.
14. Lauzel P., Bouquin H. (1988), *Comptabilité analytique et gestion*, Paris, Sirey, coll. Administration des entreprises, 5^e édition.
15. Bouquin H. (1988), *Gestion : méthodes et cas (UV 14 de l'Expertise comptable)*, Paris, CLET-AENGDE.

Alte activități*1. Relații profesionale*

- Conferențiar invitat de Poșta Chineză, Beijing, aprilie 2001.
 Membru al consiliului științific al ENSPTT, între 1995 și 1997.
 Membru al Consiliului Național al Contabilității, secțiunea „Contabilitate de gestiune”.
 Membru corespondent al Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (DFCG) și membru al Institute of Management Accountants (SUA).

2. Relații academice

- Orator invitat al The Chinese Academy of Management, Beijing, septembrie 2001.
 Membru ales al Consiliului Național al Universităților, după 2000.
 Membru al juriului agreat în economie și gestiune, în 1990 și 1991.
 Membru al Grupului de Istorie a Contabilității, al Consiliului Superior al Ordinului Experților Contabili, din 1992 până în 1997.
 Membru al comitetului de redacție al revistei *Comptabilité, Contrôle, Audit*.
 Membru al consiliului editorial al *International Journal of Accounting Literature*.
 Membru al comitetului de lectură al *Revue Française de Gestion*.
 Coresponsabil al rubricii „Comptabilité de gestion” al *Revue Française de Comptabilité*, din septembrie 1994 până în anuarie 1997.
 Membru al consiliului de administrație al Association Française de Comptabilité (AFC - Asociația Franceză de Contabilitate), între 1991 și 1995.

Membru al Association Française de Comptabilité, al European Accounting Association, al European Business History Association, al Academy of Accounting Historians (USA), al American Accounting Association.

Distincții

Cavaler în l'Ordre des Palmes académiques, iulie 1994.

Ofițer în l'Ordre des Palmes académiques, iulie 1999.

O influență deosebită a avut-o asupra autorului traducerii personalitatea regretatului profesor Daniel Boussard de la Universitatea Paris - Sud, promotorul participărilor noastre la congresele anuale ale Asociației Profesorilor Francezi de Contabilitate (AFC) 1991-1995. Sunt de remarcat meritele acestuia la progresul contabilității ca disciplină științifică.

În acest sens a fost posibil stagiul de cercetare-documentare de la Universitatea Paris-Dauphine în perioada ianuarie-iulie 1994. Specialiști și profesori remarcabili, cum sunt: Bernard Colasse, Jacques Richard, Henri Bouquin, André Cibert, Jean-François Casta, Elie Cohen, Peter Standish, Eric Delesalle, Yvon Pesqueux, Jean-Claude Scheid, Yves Aubert-Côté ș.a., au contribuit în perioada de stagiul, precum și în decursul dezbaterilor congreselor AFC, la perfecționarea pregătirii noastre în domeniul contabilității.

Nu în ultimul rând, aprecierile uneori critice ale colegilor au avut efecte favorabile asupra prezentei lucrări.

O datorie morală mă obligă să menționez părinții și familia. Cu răbdare și înțelepciune, fiecare în parte a înțeles eforturile mele, iar ascendenții mei s-au sacrificat pentru destinul meu.

Gânduri de gratitudine pentru acodarea dreptului de traducere în limba română față de domnul editor Jean Pavlevski, de la Edition Economica Paris.

Aceleași sentimente față de solitudinea colectivului Editurii TipoMoldova Iași care, pentru a doua oară, au dovedit înțelegere și competență în activitatea întreprinsă.

De fapt, așa cum spunea Goethe: Comunicarea este un act al naturii. Atunci când am reușit să primim o comunicare așa cum a fost gândită inițial, am participat la un act de cultură.

Prin natura și conținutul său, lucrarea *Contabilitate de gestiune*, elaborată de profesorul Henri Bouquin este o carte de valoare excepțională. Ea poate constitui model de referință pentru specialiștii în domeniul contabilității de gestiune din învățământ, cercetare, producție, inclusiv pentru studenții economiști, dornici să aprofundeze problematica deosebit

de complexă.

Fără îndoială, profesorul Henri BOUQUIN reprezintă o valoare de referință în contabilitatea de gestiune. Prin modul de abordare și argumentarea ideilor, demersul reputatului autor francez vorbește de la sine.

Iată de ce o continuare a comentariilor noastre devine inutilă.

Studiu introductiv privind dezvoltarea contabilității de gestiune pe plan internațional

1. Principii și orientări generale

Comitetul pentru Contabilitate Financiară și de Gestiune (F.M.A.C.) al Federației Internaționale a Contabililor și-a făcut cunoscută poziția asupra practicilor internaționale în contabilitatea de gestiune prin IMAP nr. 1 care constituie de fapt o revizuire a unui document cu același titlu publicat în 1989.¹

Aceste practici privind chestiunile fundamentale în contabilitatea de gestiune au un caracter universal, fiind metode recunoscute în domeniu. Ele rezultă dintr-o studiere atentă a tehnicilor cele mai eficiente aplicate în numeroase sectoare de activitate. În acest context, practicile respective nu sunt totuși normative², nu aduc elemente noi, fiind mai curând rezultatul unor analize, interpretări, experiențe și orientări.³ Parametrii contabilității

¹ Vezi *Les Textes Comptables de Référence, Comité de comptabilité financière et de gestion (FMAC)* de la Fédération internationale des comptables (IFAC), *Pratique internationale de comptabilité de gestion* nr. 1 (revision de 1998), concepts fondamentaux de comptabilité de gestion. Versiunea franceză a acestui document a fost realizată de Societatea Contabililor de Management din Canada (SCMC/SMAC), pe baza unui text în engleză din decembrie 1998 și publicat în martie 1999. Subliniem contribuția la adoptarea textului a profesorului Michel Lebas, reprezentantul OECCA și al Companiei Naționale a Comisarilor de Conturi din Franța la IFAC (Federația Internațională a Contabililor) și FMAC (Comitetul pentru Contabilitate Financiară și de Gestiune), în *Revue Française de Comptabilité*, 315, Octobre, 1999, p. 49-60.

² Vezi Ministerul Finanțelor Publice, *Reglementări contabile pentru agenții economici*, Editura Economică, București, 2002, p.11. Potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată în 2001, societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice cu scop lucrativ au obligația să organizeze și să conducă contabilitate de gestiune adaptată la specificul activității.

³ Vezi • Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, Sirey, Paris, 1993, Prima parte a acestui tratat are în vedere Concepte fundamentale. Vezi și o variantă actualizată Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2003, Noțiuni și principii fundamentale, p.35-120; • Tabără N., *Obiectivele și conceptele contabilității de gestiune*, în *Revista Generală de Contabilitate și Expertiză*, nr. 9 și 11/1995; • Tabără N., Horomnea E., *Cadrul conceptual al contabilității de gestiune*, *Revista Finanțe, Credit, Contabilitate*, nr.10/1998; • Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., *Contabilitate și control*

de gestiune sunt descriși și explicate sub forma unui cadru conceptual.

Documentul adoptat conține două elemente principale:

- în primul rând, definiția propusă contabilității de gestiune reflectă cele mai bune practici internaționale;

- această descriere este îmbogățită printr-un cadru conceptual care oferă ipotezele pe care se sprijină orice raționament privind orientările practicilor în contabilitatea de gestiune, și criteriile pe care se bazează o evaluare a eficacității acestora.

Definiția și cadrul conceptual servesc drept etalon de referință celor mai bune practici în acest domeniu și pot inspira elaborări conforme acestei orientări.

Calitățile fundamentale pe care le solicită contabilitatea de gestiune, trebuie să contribuie la înțelegerea și perfecționarea metodelor și practicilor menționate la scară mondială¹.

2. Evoluția și transformarea contabilității de gestiune

Câmpul de activitate organizațional care înglobează contabilitatea de gestiune a evoluat în patru faze succesive.

- Prima fază – Înainte de 1950, preocuparea principală a fost determinarea costurilor complete și controlul financiar, prin aplicarea tehnicilor de elaborare a bugetelor și de contabilitate a costurilor complete.

- A doua fază – Din 1965, interesul se deplasează spre producția informației necesare planificării și controlului de gestiune, recurgându-se la tehnici cum ar fi analiza decizională și contabilitatea de responsabilitate.

- A treia fază – După 1985, atenția se deplasează spre reducerea risipei resurselor utilizate în funcționarea întreprinderii, prin aplicarea analizei proceselor și tehnicilor de management al costurilor.²

- A patra fază – După 1995, interesul este de a crea sau produce valoare prin utilizarea eficace și eficientă a resurselor, prin tehnici care să permită analiza inductorilor de valoare pentru client, pentru acționar, prin inovare organizațională.

de gestiune, Editura Economică, București, 1999, p. 15-23, Conceptul de contabilitate de gestiune. Acest colectiv de autori poate fi considerat continuator al contribuțiilor unui precursor al contabilității românești, regretatul profesor Cornel Olariu.

¹ Vezi Ingram R.W., Albright Th. L., Hill J.W., *Managerial accounting, Information for decisions*, 2E, South-Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2001, p. M14, 15.

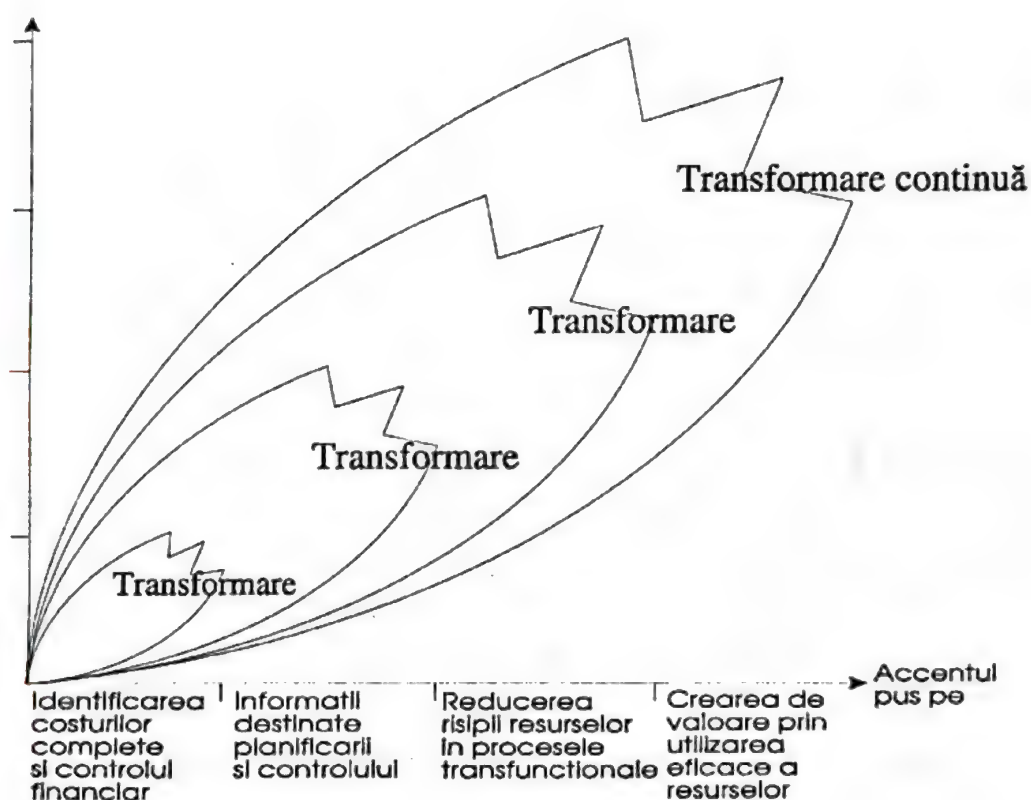
² Vezi Olariu Cornel, *Calculația costurilor*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1977. De fapt opera regretatului profesor Olariu a fost axată pe această problemă deosebit de importantă – conducerea prin costuri.

Deși aceste faze sunt distincte, trecerea de la una la alta a fost întotdeauna progresivă și evolutivă.

Fiecare fază a evoluției necesită o adaptare la un nou ansamblu de condiții la care sunt supuse organizațiile, prin integrarea, remanierea și îmbogățirea tehnologiilor. Astfel, fiecare fază este o combinație între vechi și nou, vechiul fiind remaniat pentru a se adapta la nou și a răspunde așteptărilor mediului de conducere.

Diagrama următoare prezintă cele patru faze de evoluție a contabilității de gestiune.

Fig. nr.1 Evoluția contabilității de gestiune



Sursa: Les Textes comptables de référence FMAC, IFAC, Pratique internationale de comptabilité de gestion nr. 1 (revision de 1998), Concepts fondamentaux de comptabilité de gestion, Revue Française de Comptabilité nr. 315/1999, p. 50

Se poate deduce că evoluția contabilității de gestiune va continua.

În acest context, denumirea contabilitate de gestiune este problematică pentru trei motive:

- în numeroase țări această noțiune nu a fost folosită niciodată pentru desemnarea activității organizaționale vizate în oricare din aceste faze; se

preferă un limbaj propriu fiecărei țări și denumirile specifice fiecărei culturi;

- în unele țări, noțiunea a servit pentru a desemna mai precis una sau mai multe din cele patru faze;

- în alte țări (mai ales anglofone), denumirea a fost folosită pentru a desemna procesele avute în vedere în ansamblul celor patru faze.

Conceptele contabilității de gestiune au în vedere rezultatele procesului de evoluție, pe parcursul celor patru faze. La trecerea de la a doua la a treia fază, contabilitatea de gestiune se interesa înainte de toate de producția unei informații destinate planificării și controlului de gestiune.

Schimbarea capitală în trecerea de la a doua fază la a treia și a patra fază denotă că preocuparea principală se extindea de la producția de informații pentru a se orienta spre gestiunea resurselor, mai întâi prin reducerea risipei (faza a treia) apoi prin crearea sau producerea de valoare (a patra fază). Interesul pentru producția de informație (faza a doua) rămâne, dar el este avut în vedere sub un alt unghi în a treia și a patra fază și trebuie considerat ca o resursă organizațională. Atenția este acordată reducerii pierderilor sau risipei acestei resurse (pierderi financiare sau materiale) și conservării sau mobilizării în crearea sau producerea de valoare.

Ca și alte resurse, informația (singură sau asociată cu alte resurse) poate avea o utilitate strategică imediată sau să reprezinte o competență fundamentală pentru a extinde câmpul de posibilități ale organizațiilor. Informația intră în sferile activităților organizaționale concepute să permită gestiunea strategică a resurselor (respectiv rolul contabilității de gestiune în faza actuală a evoluției sale).

O a doua schimbare esențială este modul prin care contabilitatea de gestiune, în calitate de domeniu de activitate, se poziționează în interiorul organizațiilor:

- în prima fază, contabilitatea de gestiune este considerată o activitate tehnică necesară urmăririi obiectivelor organizației;
- în a doua fază, ea este organizată ca o activitate de conducere, cu un rol funcțional; persoanele implicate susțin decidenții operaționali care produc informația necesară planificării și controlului;
- în a treia și a patra fază contabilitatea de gestiune este considerată parte integrantă a procesului de conducere, decidenții având acces direct la informație în timp real, iar distincția dintre persoanele funcționale și cele ierarhice se estompează treptat. Utilizarea resurselor (între care informația)

în scopul precis de a crea valoare face parte integrantă din procesul de conducere în cadrul organizațiilor.

Contabilitatea de gestiune (în faza actuală a dezvoltării sale) se interesează de nevoile organizațiilor care-și exercită activitățile în contexte dinamice și concurențiale. Actualmente, organizațiile prezintă următoarele caracteristici:

- renunță la specializarea funcțională (recurgând la echipe pluri funcționale și suprimând specializările tradiționale), în scopul de a-și concentra mai clar eforturile asupra proceselor din întreprindere pe care-și sprijină portofoliile strategice de produse și servicii;
- au în vedere comportamente care le izolează de furnizori și de clienți (datorită alianțelor sau parteneriatelor) în scopul de a-și poziționa mai bine procesele din întreprindere în condițiile unor scări de valori pertinente;
- încearcă experiența în scopul de a înțelege mai bine competențele și rolul pe care-l au în scările de valori menționate, devenind din ce în ce mai mult virtuale în reacția lor la evoluția accelerată a ciclurilor de viață ale produselor și serviciilor față de concurența mondială;
- se integrează sistemelor lor de informații și în același timp scot în relief accesul la informația orientată în timp real în care se fac simțite nevoile;
- renunță a se sprijini pe forme de control financiar la distanță, creând sisteme de control individualizate, în timp real, bazate pe indicatori de preferință nefinanciar;
- tratează ambiguitatea și paradoxul ca realități din care trebuie compuse și depășite, mai curând ca obstacole prin investiții întotdeauna mai mari în informație și raționalitate;
- se străduiesc să prevină integrarea culturală prin dezvoltarea unei viziuni acceptate și partajate prin acceptarea delimitării culturale asociate formelor tradiționale de lucru sau de specializare profesională.

3. Contabilitatea de gestiune și procesul de conducere¹

Managementul are drept scop să faciliteze performanța colectivă permitând convergența scopurilor, valorilor partajate și o structură specifică, formând și perfecționând persoanele pentru a le permite să fie

¹ Vezi Tabără N., Horomnea E., *Contabilitatea de gestiune și procesul decizional*, Revista "Gestiunea și contabilitatea financiară".

eficace și eficiente prin adaptare la schimbare. Obiectivul central al procesului de management este să asigure vitalitatea și robustețea organizației față de schimbare, datorită coordonării constante a activităților, eforturilor și resurselor sale. În consecință procesul respectiv comportă următoarele elemente:

- stabilirea de orientări organizaționale sub formă de obiective și strategii;
- alinierea de structuri, procese și sisteme organizaționale cu orientări alese;
- obținerea de adeziuni, la fiecare nivel, a persoanelor ale căror competențe și eforturi sunt esențiale realizării;
- instituirea de controale care vor orienta progresul organizației spre realizarea strategiilor și obiectivelor sale.

Nivelul de schimbare contextual la care fac apel organizațiile solicită totuși ca echipa managerială să participe la reorientarea constantă a obiectivelor și strategiilor și, în consecință la adaptarea continuă a structurilor, tipurilor de implicare și proceselor de control.

Urmărirea și atingerea obiectivelor¹, chiar prin realizarea strategiilor organizației, solicită o cheltuie eficientă a resurselor care să permită mobilizarea sau achiziționarea de capacități. Acestea din urmă au structuri, procese de control și obțin implicarea de persoane. Fără o desfășurare de resurse eficace capacitățile cerute pot fi cu greu achiziționate și resursele riscă să fie risipite în structuri, procese de control și o implicare ineficace. Mai mult, capacitățile organizaționale cerute fiind redefinite în favoarea unei constante reorientări strategice, este probabil că desfășurarea resurselor trebuie adesea modificată. Astfel, afectarea resurselor face parte integrantă din procesul de management.

Managementul afectării resurselor și utilizarea lor face parte integrantă din realizarea strategiei și adaptării organizaționale; desfășurarea eficace a resurselor este esențială îndeplinirii obiectivelor și strategiilor organizaționale și adaptarea continuă a organizației poate solicita redesfășurarea neîntreruptă a resurselor. De fapt, există mari șanse ca succesul eforturilor unei echipe manageriale pentru asigurarea vitalității și robusteții organizației să depindă de eficacitatea cu care ea își desfășoară și redesfășoară resursele.

¹ Vezi Dumbravă P., Pop A., *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura Intelcredo, Deva, 1997, p. 5-6, Obiectul sau obiectivele contabilității de gestiune. Fără îndoială contribuțiile "Școlii de contabilitate" de la Cluj-Napoca sunt de o excepțională importanță, atât înainte de 1989 cât și după adoptarea actualului sistem de contabilitate.

Procesul de management poate fi segmentat în diferite moduri. În sensul orientării prezentate el este divizat în elementele constitutive care vor constitui centre pentru:

- stabilirea unei orientări organizaționale;
- stabilirea de structuri organizaționale;
- utilizarea resurselor organizaționale;
- crearea unei implicări a membrilor organizației;
- adaptarea organizațională;
- controlul organizațional.

Deși aceste elemente ale procesului de management sunt izolate în scopuri analitice, ele vor fi interactive unele cu altele în căutarea supraviețuirii cu succes prin organizație.

Tehnici distincte – moduri de gândire și de aplicare a procesului în fiecare activitate – sunt asociate fiecărui element al procesului de management.

Contabilitatea de gestiune trimite la un element al procesului de management axat pe utilizarea resurselor organizaționale. Ea se referă la procesele și tehnicile de management care vizează să sporească valoarea organizațiilor făcând să se ajungă la utilizarea eficace a resurselor într-un mediu dinamic și concurențial.

Contabilitatea de gestiune, în calitate de parte integrantă a procesului de management, contribuie în mod specific la creșterea valorii căutând în continuare să determine dacă resursele sunt utilizate în mod eficace de către organizații – și dacă, din această cauză ele sunt creatoare de valoare pentru clienți, acționari și celelalte părți interesate.

În contabilitatea de gestiune, sunt aplicate moduri de gândire și aplicare distincte, desemnate drept tehnici,

În acest context, resursele globalizate nu sunt numai financiare, ci de toate celelalte categorii create și utilizate de organizații, inclusiv cheltuielile pe care acestea le angajează. Procesele, sistemele de management, personalul format, capacitățile de inovare, moralul, suplețea culturală și chiar fidelitatea clienților pot fi considerate drept resurse – potrivit configurațiilor care permit clasarea lor drept capacități strategice, competențe fundamentale sau capital intelectual.

Contabilitatea de gestiune corespunde acelei părți a procesului de management care privește utilizarea eficientă a resurselor în:

- stabilirea combinațiilor strategice care susțin obiectivele

organizației;

- achiziția și menținerea capacităților organizaționale necesare realizării strategiei;

- negocierea transformării strategiei și capacităților, necesară succesului și supraviețuirii continue a organizației.

Informația și cunoașterea sunt resurse ce pot juca un rol capital în succesul și supraviețuirea unei organizații într-un mediu din ce în ce mai concurențial și care evoluează din ce în ce mai rapid. În procesul contabilității de gestiune, se insistă asupra utilizării eficace a acestor resurse într-o bună poziționare strategică¹, respectiv achiziționarea capacităților necesare succesului și supraviețuirii organizației.

Contabilitatea de gestiune constituie un element al procesului de management al organizațiilor. Ea este orientată asupra unui aspect cheie al activității organizaționale, pe care-l are în vedere într-o perspectivă proprie: obținerea și utilizarea resurselor. Contabilitatea de gestiune se juxtapune pe alte elemente ale procesului de gestiune care sunt centre privind alte aspecte cheie ale activității organizaționale – alegerea orientărilor, alocarea responsabilităților, obținerea implicării intereselor, controlul și adaptarea. Ea este în același timp asociată cu alte elemente ale procesului de management:

- cu alegerile (opțiunile) orientării organizaționale, din punctul de vedere al resurselor datorită rolului său în:

- determinarea obiectivelor;
- formularea și punerea în aplicare a strategiei;
- evaluarea și realizarea proiectelor;
- planificarea activităților;
- desfășurarea resurselor;
- ajutor în procesul decizional.

- alocarea responsabilităților, din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în:

- conceperea de procese organizaționale și operaționale capabile să susțină strategiile;
- conceperea de sisteme capabile să sprijine procesele;
- alinierea capacităților cu procesele și sistemele;
- alegerea externalizării și nu a proceselor, sistemelor și capacităților;

¹ Vezi Tabără N., *Contabilitatea de gestiune și poziționarea strategică a întreprinderii*, Revista Contabilitate și Audit, nr. 5/1998, Chișinău, p. 73-79.

- desfășurarea resurselor spre procese, sisteme și capacități.
- implicarea membrilor organizației din punctul de vedere al resurselor datorită rolului lor în:
 - stabilirea viziunii unei organizații și a valorilor sale fundamentale;
 - stabilirea unui set de capacități și competențe;
 - dobândirea unei bune înțelegeri a factorilor și capacităților cheie de succes organizațional;
 - instaurarea motivației și încrederii la toți participanții organizației;
 - stabilirea și aplicarea mecanismelor care să permită împărțirea valorii create și a succesului;
 - evaluarea persoanelor, echipelor și organizației în ansamblu în scopul ameliorării acestora.
- adaptarea organizațională, din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în:
 - orientarea schimbării pe realizarea eficace a strategiei;
 - stabilirea obiectivelor și scopurilor schimbării;
 - integrarea adaptării în procesele organizaționale și cele din întreprindere;
 - producția de informații sau evaluări legate de inițiativele de schimbare;
 - controlul rezultatelor proiectelor de schimbare.
- controlul organizațional, din punctul de vedere al resurselor, datorită rolului său în:
 - stabilirea profilului expunerii la riscurile asociate strategiilor organizaționale și proceselor din întreprinderi;
 - stabilirea și gestiunea parametrilor de control legate de riscurile în curs;
 - stabilirea de criterii și măsuri de performanță legate de succesul strategic al organizației, precum și procesele financiare și operaționale;
 - conceperea și exploatarea de sisteme de informații care conduc la susținerea activităților, măsurarea performanței nevoilor de control și responsabilitatea persoanelor;
 - instituirea responsabilităților legate de gestiunea riscurilor, inclusiv performanța operațională și strategică.

Deși termenul funcție poate fi folosit spre a desemna caracteristicile și elementele distincte ale unei organizații (departamente, servicii sau

diviziuni) sau pentru stabilirea atribuției activităților, sau responsabilităților, noțiunea menționată nu este folosită în această accepțiune. Ea servește la desemnarea caracteristicilor și elementelor specifice ale procesului de gestiune. În consecință, elementul acestui proces ce privește utilizarea eficace a resurselor în timp poate fi desemnat drept funcție a contabilității de gestiune.

Funcțiile de management specifice trebuie totuși supervizate și dirijate de echipa managerială, dacă se dorește ca acestea să sporească valoarea organizației prin obiectul și scopul lor special.

Conducerea funcției contabilității de gestiune poate interveni pentru: alegerea obiectivelor și strategiilor aferente funcției; structurarea muncii funcției; stabilirea capacităților funcției; afectarea resurselor specifice funcției; răspunsul la noile sfidări care se raportează la munca desfășurată în cadrul funcției; evaluarea constantă a eficienței și eficacității funcției.¹

4. Cadrul conceptual al contabilității de gestiune²

Descrierea contabilității de gestiune poate fi formulată printr-un ansamblu de concepte clasate conform următoarelor caracteristici:

- funcția distinctă a contabilității de gestiune în interiorul procesului de management în cadrul organizațiilor;
- modul prin care utilitatea rezultatelor procesului instituit de contabilitate de gestiune poate fi validat;
- criteriile care pot fi folosite pentru determinarea proceselor și tehnicilor de lucru aplicate în contabilitatea de gestiune;
- capacitățile asociate în mod necesar eficacității funcției contabilității de gestiune în ansamblu.

Această noțiune poate fi folosită pentru a defini cele mai bune practici

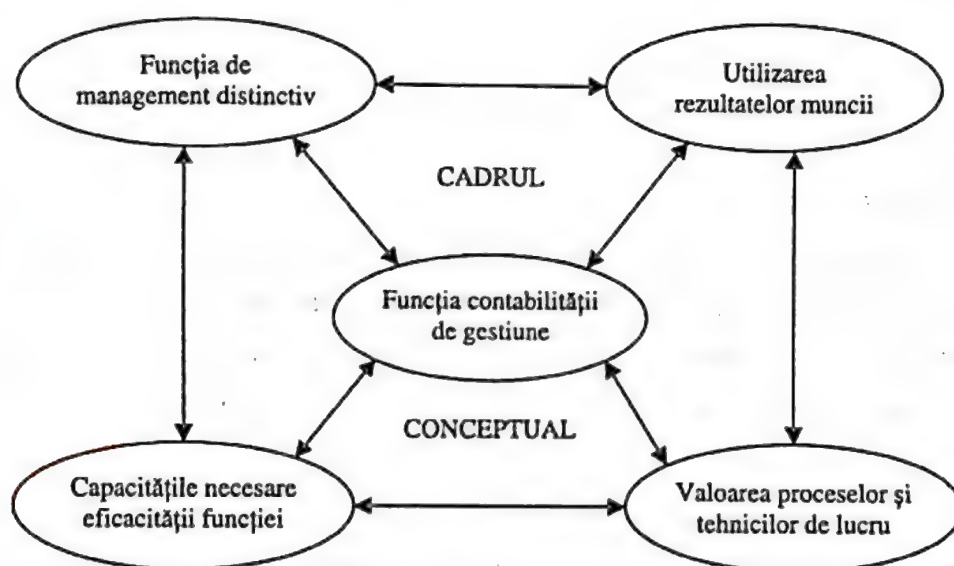
¹ Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994, p.5. Organizația este eficace dacă își îndeplinește obiectivele analizate în raport cu mediul și este eficientă dacă utilizează cât mai bine posibil resursele la cel mai mic cost. De aici decurge definiția conceptului de performanță. O întreprindere va fi performantă dacă este eficace și eficientă.

² Tabără N., Horomnea E., *Cadrul conceptual al contabilității de gestiune*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, nr. 10/1998; • Lauzel P., Bouquin H., *Comptabilité analytique et gestion*, 4^e édition, Editions Sirey, Paris, 1985. Cei doi specialiști francezi fondatori ai contabilității de gestiune: în viziune clasică Pierre Lauzel, și în viziune actuală Henri Bouquin, tratează în lucrarea menționată aspecte privind: Conceptele de bază, obiectivul dominant, analiza costurilor și rezultatelor pe produs, centrele de responsabilitate și principalele utilizări ale contabilității analitice pentru gestiune; • Cârstea Gh., Călin O., *Calculația costurilor*, Editura Didactică și pedagogică, București, 1980. După aplicarea actualului sistem de contabilitate lucrarea menționată a constituit o sursă de referință privind contabilitatea de gestiune; Călin O. (coordonator), *Contabilitatea de gestiune*, Editor "Tribuna Economică", București, 2000.

ale contabilității de gestiune, deoarece focalizează atenția asupra următoarelor elemente:

- capacitățile care solicită realizarea eficace a misiunii distincte a funcției;
- estimarea valorii organizaționale a rezultatelor activității în cadrul funcției;
- utilitatea proceselor și tehnicilor de lucru ale funcției în obținerea acestor rezultate.

Fiecare categorie de concepte se articulează cu altele pentru a forma cadrul conceptual a contabilității de gestiune.¹ Acest cadru poate fi reprezentat în modul următor:



Conceptele contabilității de gestiune publicate în 1989 defineau cu claritate contabilitatea de gestiune ca parte a procesului de conducere, producând informații necesare planificării și controlului de gestiune.² În consecință, cadrul conceptual în anii '80 era axat pe calitățile pe care trebuia să le posede această informație și trebuia să se bazeze practicile, tehnicile contabilității de gestiune și verificarea utilității lor.

Contabilitatea de gestiune poate fi definită prin procesul de identificare, măsurare, interpretare și de comunicare a informației (atât

¹ Vezi Dykman Th. R., Bierman Jr. H., Morse D.C., *Cost Accounting. Concepts & Managerial Applications*, Second edition, College Division, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1994, p. 1-100.

² Vezi *Les textes comptables de références, Concepts fondamentaux de comptabilité de gestion*, Revue Française de Comptabilité, 315, Octobre 1999, p. 60; Vezi Pântea I. P., Managementul Contabilității românești, Partea a VI-a, Contabilitatea de gestiune, Necesitatea și cerințele contabilității de gestiune, organizarea și obiectivele contabilității de gestiune în concepția românească, Editura Intelcredo, Deva, p. 599-602.

financiară cât și legată de exploatare) utilizată de conducere pentru a planifica, evalua și controla întreprinderea și pentru a asigura utilizarea cu bună știință a resurselor sale.¹

Contabilitatea de gestiune face parte integrantă din procesul de management. Ea furnizează informația esențială pentru:

- controlul activităților curente ale unei întreprinderi;
- planificarea strategiilor, tacticilor și activităților viitoare;
- asigurarea utilizării optime a resurselor;
- măsurarea și evaluarea performanței;
- reducerea părții de subiectivitate în procesul decizional;
- ameliorarea comunicării interne și externe.

Concepte generale

↳ Responsabilitatea

Contabilitatea de gestiune oferă informația care măsoară atât așteptarea obiectivelor cât și eficiența proceselor interne. Pentru a lua noi decizii pornind de la această informație, este necesar să se identifice bine rețeaua de responsabilități și factorii cheie de succes delegați fiecărui individ în organizație.

↳ Controlabilitatea

Contabilitatea de gestiune permite determinarea elementelor de activitate asupra cărora conducerea poate sau nu să exercite o influență și să evalueze riscurile și factorii de sensibilitate. Astfel este mai ușor pentru conducere să analizeze, să compare, să interpreteze informația în mod specific și să o utilizeze în mod constructiv în funcțiile manageriale de control, evaluare și căutare de acțiuni corective.

↳ Fiabilitatea

În contabilitatea de gestiune informația trebuie să fie de o calitate care să poată genera încredere în aceasta. Fiabilitatea pentru utilizator depinde de sursa, integritatea și integralitatea sa.

¹ Vezi Ristea M. (coordonator), *Contabilitatea societăților comerciale*, vol. II, Editor CECCAR, București, 1999, p. 335. În această concepție, contabilitatea de gestiune este denumită și managerială sau analitică și control de gestiune are drept obiect reprezentarea analitică a proceselor interne ale întreprinderii care produc transformări cantitative și calitative în masa patrimoniului. Informația construită este destinată întreprinzătorului (administratorului) ca beneficiar intern de informații care trebuie să răspundă la întrebarea cum să aloce și să utilizeze resursele încredințate de exterior (investitori) pentru a constitui performanța.

↳ Interdependența

Ținând seama de complexitatea crescândă a afacerilor, contabilitatea de gestiune trebuie să aibă acces la surse de informație atât externe cât și interne, cum sunt marketingul, producția, managementul resurselor umane, cumpărările și aprovizionările, finanțele etc. Este astfel mai ușor să te asiguri că informația este echilibrată.

↳ Pertinența

Contabilitatea de gestiune trebuie să asigure menținerea unei anumite suplețe în compilarea și interpretarea informației. Aceasta facilitează căutarea și prezentarea modului clar, inteligibil și la momentul optim, cu alternative pentru a lua decizii imparțiale și sigure. Procesul este în esență orientat spre viitor. Informația trebuie să satisfacă criteriile de utilitate și de pertinență.

Concepte legate de funcție

Conceptele descriu funcția în termeni de productivitate a resurselor, creare de valoare, organizare a întreprinderii în procesele transfuncționale și prioritate a muncii în echipă.

↳ Productivitatea resurselor

Procesul contabilității de gestiune este orientat spre utilizarea eficace a resurselor în organizații. Atenția trece asupra risipei (pierdere de resurse) și creării de valoare (utilizarea resurselor cu bună știință). Resursele care se prezintă sub formă monetară și materială sunt analizate în detaliu, chiar și cele consumate pe structuri, sisteme, proceduri, procese și practici de management a resurselor umane.

↳ Crearea de valoare

Eficacitatea utilizării resurselor se apreciază conform valorii create în același timp pe piețele de produse și servicii (pentru clienți) și pe piețele financiare (pentru acționari), satisfăcând toate exigențele altor parteneri importanți ai organizației (mai ales furnizorii, personalul, financiarii și colectivitatea în ansamblul său).

Utilizarea resurselor este apreciată eficace dacă permite crearea valorii optime pe termen lung, ținând seama de externalitățile asociaților față de activitățile organizației.

Risipa (pierderea de resurse, resurse neutilizate), utilizarea sau consumul neobiectiv de resurse și dezinteresul pentru preocupările de mediu sau sociale pot fi apreciate neeficace.

☞ Organizarea întreprinderii în procesele tranzacționale

În contabilitatea de gestiune activitatea este orientată spre procesele esențiale din întreprindere care fac să intervină clienții, furnizorii și alți parteneri. Ea este preocupată de:

- relațiile dintre procesele organizaționale și scara de valori interorganizaționale;
- interfața dintre procesele menționate, tehnicile de lucru, structurile, sistemele și culturile;
- alinierea proceselor organizaționale, strategiilor de produse și servicii;
- modul în care resursele sunt desfășurate, utilizate și consumate prin procesele organizaționale în crearea de valoare în timp.

☞ Prioritatea muncii în echipă

Procesul contabilității de gestiune se desfășoară în interiorul unor echipe de natură diversă create pentru efectuarea muncii numai în organizație.

Echipele pot avea un obiectiv strategic, managerial sau funcțional; ele pot fi axate pe o sarcină, o activitate, un proces sau o orientare tranzacțională; ele pot primi diverse forme de delegări de puteri și pot deveni obiectul diferitelor așteptări în dezvoltare.

Concepte legate de utilitatea rezultatelor

Conceptele legate de utilitatea rezultatelor se referă la evaluarea consecințelor activității funcției contabilității de gestiune și la modul în care acestea pot fi evaluate conform responsabilității, criteriilor de performanță într-o perspectivă de etalonare comparativă.

☞ Responsabilitatea

Rezultatele procesului contabilității de gestiune sunt evaluate funcție de valoarea care se adaugă organizației apreciată în perspectiva utilizatorului. În consecință, responsabilitatea funcției contabilității de gestiune este orientată spre exterior, adică spre membrii organizației care utilizează serviciile sale.

☞ Criterii de performanță

Valoarea care trebuie adăugată organizării muncii în contabilitatea de gestiune poate fi exprimată funcție de secvența obiectivelor de performanță negociate și exceptate în interiorul organizației.

↳ Etalonarea comparativă

Obiectivele de performanță folosite pentru exprimarea responsabilităților contabilității de gestiune în interiorul unei organizații ar trebui să reflecte rezultatele unei activități de analiză comparativă cu contabilitățile de acest gen din diferite organizații.

Concepte legate de procese și tehnici

Procesele din contabilitatea de gestiune sunt în interfață cu alte procese de management și se articulează în jurul unui mod de gândire specific care poate servi la evaluarea sau orientarea perfecționării tehnicilor de lucru folosite în contabilitatea de gestiune.

↳ Ecuația de legătură a utilizării resurselor pentru crearea de valoare

Procesul contabilității de gestiune se inspiră dintr-o schemă de gândire, structurată printr-o ecuație sau un mod care leagă în timp utilizarea resurselor și crearea de valoare.

Ideal, utilizarea resurselor este măsurată prin costul de oportunitate sau aproximarea acestuia.

Crearea de valoare este măsurată din punctul de vedere al clienților sau acționarilor și al funcțiilor lor de utilitate – ținând seama de prioritățile altor parteneri și de toate consecințele externe ale activităților organizației asupra societății în ansamblul său.

Explorarea în timp a legăturilor dintre resurse și valoare presupune studierea activă a interacțiunilor dintre efectele pe termen scurt și pe termen lung.

↳ Interfețele proceselor de management

Contabilitatea de gestiune adaugă perspectiva „resurselor” altor procese de management axate pe alegerea orientării strategice, pe stabilirea structurilor și pe controlul organizațional. La fiecare din aceste puncte de interfață echipa managerială trebuie să vegheze la ceea ce rezultă din aceasta, respectiv o creare de valoare pentru organizație.

↳ Perfecționarea și evaluarea tehnicilor

Tehnicile aplicate în procesele contabilității de gestiune pot fi evaluate, de asemenea, după cei trei termeni ai ecuației care corelează utilizarea resurselor cu crearea de valoare.

Valoarea creată cu ajutorul unei tehnici folosite în procesul contabilității de gestiune ar trebui să compenseze pe larg resursele pe care le utilizează sau pe care le consumă.

Identificarea pe baza acestui criteriu, a curențelor în tehnicile existente ar trebui să declanșeze dezvoltarea noilor tehnici sau perfecționarea celor existente. De aceeași manieră, această dezvoltare poate fi orientată, prin ecuația menționată.

Concepte legate de capacitățile funcției

Capacitățile solicitate pentru asigurarea eficacității funcției contabilității de gestiune în cadrul procesului de management se sprijină pe competențele specifice, pe o cultură de ameliorare continuă și de creare de posibilități, respectiv pe o capacitate de discernământ în privința eficacității funcției.

☞ Competențe specifice

Activitatea funcției contabilității de gestiune trebuie să fie structurată în jurul unui ansamblu definit de competențe fundamentale și executată prin intermediul acesteia, ceea ce reflectă cele mai bune practici suficiente să garanteze rezultatele eficace.

Aceste competențe fundamentale pot consta în experiența personalului, procese interactive de lucru, sisteme de susținere disponibile, tehnici aplicate în procesele de muncă, legitimitatea funcției și respectul acordat acesteia, calitatea managementului funcției și diverși alți factori relevanți.

Definirea unui ansamblu dat de asemenea competențe sunt ghidate prin înțelegerea a ceea ce trebuie să îndeplinească funcția, în termeni de eficacitate a rezultatelor, și prin funcțiile contabilității de gestiune reprezentate prin cele mai bune practici.

☞ Ameliorarea continuă

Cultura de ameliorare continuă ar trebui să facă parte integrantă din funcția contabilității de gestiune. Această cultură se concretizează printr-un evantai de proiecte care vizează să sporească calitatea activității funcției prin ameliorarea competențelor și a modalităților prin care ele sunt mobilizate și utilizate.

☞ Crearea de oportunități și de posibilități

O cultură de proactivitate ar trebui să facă parte integrantă din funcția contabilității de gestiune, în căutarea și identificarea posibilităților creării de valoare.

Acest atribut cultural ar trebui considerat drept o competență fundamentală a funcției.

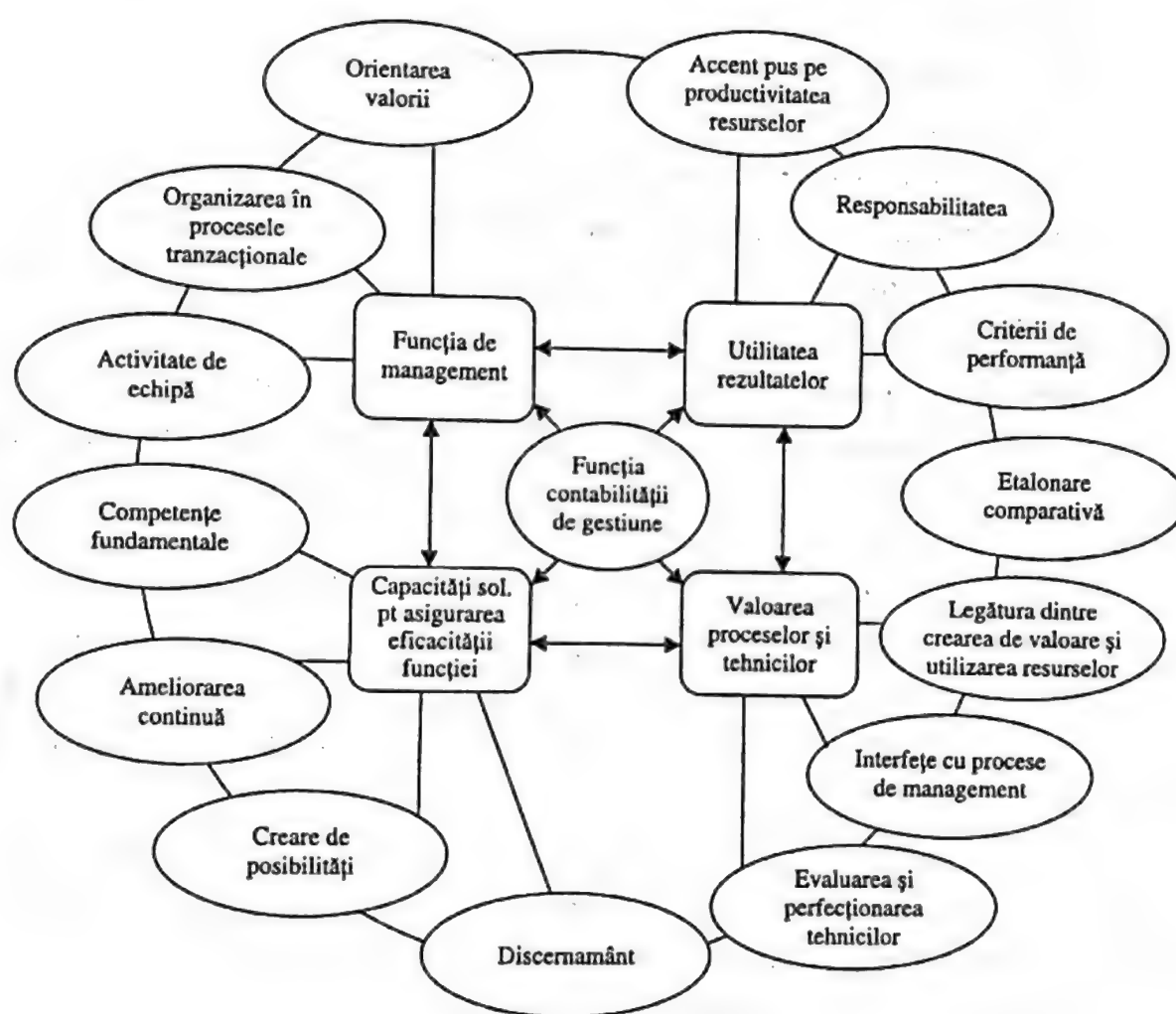
Discernământ

Eficiența și eficacitatea activității funcției contabilității de gestiune, inclusiv ameliorarea acesteia, ar trebui supuse unei evaluări continue.

Atât procesele de lucru cât și rezultatele activității funcției ar trebui să facă obiectul unei evaluări critice axată pe comparația valorii create și resurselor obținute în timp.

Conceptele prezentate fac parte din cadrul conceptual al contabilității de gestiune, așa cum o ilustrează figura următoare:

Fig. nr.2 Cadrul conceptual al contabilității de gestiune



Utilizarea cadrului conceptual

Cadrul conceptual permite descrierea contabilității de gestiune în termenii celor mai bune practici internaționale. El poate servi drept ghid în evaluarea sau dezvoltarea acestora în contabilitatea de gestiune în aplicațiile organizaționale date. Să examinăm cum pot fi obținute

răspunsurile la problemele care decurg din cadrul conceptual.

Cum trebuie dezvoltate practicile în contabilitatea de gestiune?

Aceste metode și tehnici sunt înțelese în sensul că:

- sunt orientate spre utilizarea eficace a resurselor organizaționale (accentul pus pe productivitatea resurselor) în timp ce eficacitatea este evaluată în termeni de valoare creată pentru cei care iau parte la activitatea organizației (orientare valoare);

- sunt axate pe procesele transfuncționale esențiale din organizație (organizare în procesele transfuncționale);

- sunt integrate altor funcții specializate, în calitate de membru al echipei de conducere (lucru în echipe);

- se sprijină pe un ansamblu de competențe fundamentale bine înțelese, legate de funcție;

- se exercită într-o perspectivă de ameliorare continuă;

- caută posibilitățile creării de valoare în interiorul organizației;

- sunt evaluate funcție de valoarea creată comparată cu resursele consumate (discernământ).

Cum trebuie testată utilitatea practicilor în contabilitatea de gestiune?

- funcție de contribuția lor la cultura de proactivitate în descoperirea posibilităților de creare de valoare în interiorul organizației (creare de posibilități);

- funcție de valoarea pe care o adaugă organizației, din punctul de vedere al altor membri ai organizației (responsabilitate);

- controlând dacă responsabilitatea este exprimată prin obiective de performanță, negociate și acceptate în interiorul organizației (criterii de performanță);

- controlând dacă obiectivele de performanță sunt coerente cu cele externe, recunoscute (competențe fundamentale) și dacă rezultatele obținute sunt comparabile cu cele ale altor organizații (benchmarking, tratament de referință sau etalonare comparativă).

Cum poate fi testată utilitatea tehnicilor de lucru în contabilitatea de gestiune?

- funcție de valoarea pe care acestea o crează adăugând perspectiva „resurselor” la alte resurse de management (interfețe cu procesul de management);

- prin intermediul unei evaluări critice, continue a eficienței și eficacității (discernământ);

- punând accentul pe resursele pe care le consumă în raport cu valoarea pe care ele o crează în timp, în toate intervențiile contabilității de gestiune (evaluarea și perfecționarea tehnicilor).

Cum trebuie dezvoltate tehnicile de lucru în contabilitate de gestiune?

- printr-o întoarcere constantă la o schemă de gândire aplicată în activitatea de contabilitate de gestiune, axată pe ecuația care corelează utilizarea resurselor și crearea de valoare în timp;

- prin determinarea valorii care adaugă perspectiva „resurselor” altor procese de management (interfețe cu procesul de management);

- prin procese de ameliorare continuă integrate culturii funcției contabilității de gestiune;

- prin referință la ansamblul competențelor fundamentale apreciate necesare pentru asigurarea eficacității activității în acest domeniu.

Concluzii

Cadrul conceptual al contabilității de gestiune în această viziune trebuie apreciat la valoarea sa concretă în diferite domenii. El poate fi aplicat:

De managerii organizațiilor, pentru a înțelege, evalua și dezvolta aspectul specific și munca lor privind eficacitatea utilizării resurselor.

De contabilii de gestiune profesioniști, pentru a orienta, compara și dezvolta contribuția lor la procesul contabilității de gestiune al organizației.

De profesori, pentru a reorienta și consolida eforturile lor într-un câmp în evoluție¹ rapidă, în care capacitatea de a înțelege schimbarea și participarea constituie un rezultat important al procesului de învățare.

De organisme profesionale în reformularea și consolidarea tehnicilor contabilității de gestiune.

Demersul prezentat facilitează înțelegerea diferitelor perspective instituționale și culturale în care este abordată activitatea în contabilitatea de gestiune.

Domeniul contabilității de gestiune îl constituie modelarea în expresie valorică a resurselor legate de obiectivele urmărite de întreprindere. În contextul internațional actual, al economiilor globalizate, se constată anumite provocări la

¹ Vezi Tabără N., Toma C., *Extinderea domeniului contabilității de gestiune*, Revista Tribuna Economică, nr. 11/1994, p. 7 și 22

care este supusă această contabilitate.¹ Există astfel două orientări. Mai întâi, pe termen lung, cunoașterea costurilor clienților, furnizorilor, concurenților și contabilitatea strategică. Contabilitatea de gestiune trebuie să încorporeze în baza sa de date informații fizice, monetare și comerciale privind concurența, precum și practicile unor întreprinderi care utilizează procese și acțiuni similare, cu condiția păstrării specificității prin identificarea clară a obiectivului: performanța economică² comparativă și modelarea economică a competitivității. O altă orientare, mult mai restrânsă, a acestei modelări are în vedere nevoile de finanțare a activității de exploatare. Este necesar să nu mai limităm contabilitatea de gestiune numai la analiza consumului de resurse³, ci să o extindem la analiza resurselor încă neconsumate, mobilizate de o acțiune sau un produs. În acest context, contabilitatea își asumă o misiune de expertiză a modelelor economice care corelează activitățile și resursele.

Martie 2004

Profesor universitar doctor în economie

Neculai TABĂRĂ

Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor

Universitatea „Alexandru I. Cuza” Iași

¹ Vezi Nobes C., Parker R., *Comparative International Accounting*, Prentice Hall, Eight edition published, England, 2004, p.533-552.

² Vezi Smith J.L., Keith R.M., Stephens W.L., *Managerial Accounting*, McGraw-Hill Book Company, New York, 1988

³ Vezi Drury C., *Management and Cost Accounting*, Third Edition, Chapman & Hall, London, 1994

Cuvânt înainte

la ediția în limba română

Contabilitatea de gestiune prezintă imaginea funcționării întreprinderilor și organizațiilor. Ea descrie aceste entități, propunând un model economic.

Când se lecturează un bilanț și un cont de rezultat apare îndoiala existenței unor legături între vânzări și cheltuieli, între cheltuieli de personal și consumurile de energie. Conexiunile sunt discrete, informațiile de acest gen nefiind difuzate ca atare.

Spre deosebire de contabilitatea financiară, care clasifică fluxurile și stocurile fără să ofere nici un model economic cauzal al întreprinderii, contabilitatea de gestiune trebuie să prezinte un astfel de model. Managerii doresc să înțeleagă și să evalueze relațiile dintre instrumentele de acțiune disponibile și rezultatele scontate, obținute cu ajutorul personalului pe care-l dirijează.

Contabilitatea de gestiune este bazată pe cuantificări (evaluări), fiind supusă unor consecințe ale schimbărilor în metodele de procesare a produselor (sau serviciilor) și de management al persoanelor. Ea este influențată de modificări în tehnologiile de producție, organizarea muncii, relațiile dintre conducători și salariați. O tradiție dominantă consideră informațiile produse de aceasta drept confidențiale și rezervate managerilor. Un curent recent subliniază că ea se sprijină pe calculul costurilor pentru înțelegerea modelului economic al întreprinderii de către personal, devenind sursă a performanței. În această viziune, se postulează ideea conform căreia o asemenea entitate cu actori care nu știu pe ce mizează pentru a înfrunta concurența este condamnată eșecului. Fără a dezvălui proiectele secrete, conducerea trebuie să facă în așa fel ca personalul să înțeleagă natura misiunii sale, respectiv rolul său în raport cu performanța avută în vedere de întreprindere.

Contabilitatea de gestiune reprezintă, în același timp, expresia unui model economic rațional și suportul unei anumite forme de comunicare. Pe de o parte, ea cercetează numai realul, adevărul și, pe de altă parte, constituind miza celor care știu bine că informația declanșează un comportament reactiv și că o creștere a preciziei acesteia, uneori la prețuri de investiție ridicate sau durate importante, nu are impact dacă respectivul comportament nu este modificat.

Dar există oare acest adevăr? Ce reprezintă un cost real? Capcana are în vedere concepția conform căreia un cost este întotdeauna o construcție elaborată pentru o decizie care este necesar să poată fi schimbată dacă natura acesteia intră în schimbare. S-ar putea pune întrebarea: Cât costă un pasager al unei companii aeriene? Aproape nimic, vor răspunde unii, dacă se aplică raționamentul bazat pe marjă, în cazul în care avionul va porni fără pasageri. Costul zborului, împărțit la 180, dacă acesta este numărul pasagerilor transportați, vor spune alții. Dar ce trebuie să cuprindă costul zborului? O parte a cheltuielilor generale ale companiei, costuri care nu ar fi putut exista dacă zborul nu ar fi avut loc, sau numai costuri directe ale zborului în cauză, inclusiv o parte a costurilor unui avion la sol? Ținând seama de toate acestea, aparatul zboară și datorită faptului că uneori se află la sol...

Se observă bine că, în lipsa unor idei clare, se riscă rapid pierderi și se conchide că orice calcul al costului este arbitrar, convențional și, așa cum s-a precizat, el ar reflecta o „opinie”.

Dar costul nu reprezintă o opinie, ci o construcție. Prima regulă fundamentală: un cost este construit pentru a servi unei decizii, încadrată într-o anumită tipologie a managerilor. Această lucrare propune o anumită abordare, cu totul clasică, și demonstrează în consecință că diferitele metode apărute în decursul istoriei contabilității de gestiune sunt mult mai adesea complementare decât concurente. Întrebarea: „Cât costă un pasager?” trebuie substituită prin: „Pentru ce vrem să calculăm costul pasagerului?” Raționamentul bazat pe marjă pornește de la ipoteza conform căreia decizia studiată nu este strategică și nu comportă consecințe recurente. A calcula un cost complet înseamnă a căuta o informație strategică, dar costurile integrate, sunt ele anticipabile?¹ Ce informații sunt disponibile cu referire la cauzalitatea costurilor, pentru a le corela cu cheltuielile administrative ale companiei și pasagerul care nu le consumă?

¹ Anticiparea sau estimarea costului are sensul de cuantificare. Orice bun poate fi evaluat în mod credibil dacă se cunosc elemente ale evoluției costului, înainte de momentul angajării acestuia.

Nu ar fi mai rezonabil să anticipăm (evaluăm) numai cauzalitățile și să avem în vedere o adiționare a costurilor, fără legături clare între ele: costul existenței companiei, a parcului său de aparate, în fine (pentru a schematiza) costul de funcționare al acestui parc?

Anticiparea (estimarea) necesară a costurilor care se regrupează constituie o a doua regulă fundamentală. Nu se poate solicita imputarea costului unui obiect de calcul decât dacă se pot demonstra legăturile de cauzalitate dintre cele două elemente. Revenind la exemplul precedent, vom analiza anticiparea costurilor administrative ale companiei prin capabilitatea de a arăta în ce volum se consumă serviciile administrative furnizate de sediul central sau în ce caz zborul ar fi imposibil fără aceste servicii.

În asemenea condiții, calculele de imputare trebuie efectuate cu rigoare.

A treia regulă fundamentală se referă la omogenitatea costurilor elementare reunite într-o aceeași structură. Principiul este simplu: orice imputare are în vedere utilizarea unei chei de repartizare (numită unitate de lucru). Costul unitar trebuie să fie constant, în alte condiții repartizarea fiind arbitrară. Atunci când se calculează costul unitar, trebuie să ne punem întrebarea asupra stabilității acestuia. În cazul repartizării cheltuielilor de telefon la prorata efectivelor se presupune implicit că acest consum pe persoană este aproape constant. În aceste condiții, unele entități ar suporta costuri în locul altora. A spune că un tratament al unui cec este de X u.m. presupune ca acest cost mediu să fie dispersat și abaterea tip devine nesemnificativă. Altfel, la ce ar mai servi un cost care nu este stabil?

Ce ar însemna o medie, ridicată fără abaterea tip?

Costurile unitare constituie aproape în mod natural repere care ar trebui să aibă un sens în activitatea managerilor.

Cu recunoștință vreau să mulțumesc profesorului TABĂRĂ de a-și fi consacrat timpul traducerii acestei lucrări pentru a-i da șansa și onoarea de a fi citită (cunoscută) de prietenii noștri ROMÂNI. Deși prezintă o multitudine de particularități, contabilitatea de gestiune ar putea fi considerată, în mod paradoxal, internațională? Răspunsul este da. Fiecare țară are tradiții și istorie proprii, dar regulile de bază menționate mai sus sunt universale. Paradoxul este că acestea sunt, aproape întotdeauna, trecute sub tăcere.

Henry BOUQUIN

INTRODUCERE

O CONTABILITATE PENTRU MANAGERI

„Contabilii nu au o foarte bună presă în această perioadă. Lor li se reproșează toate inconvenientele care afectează industria americană. Dar acești socotitori vor râde la urmă. În întreprinderea anului 1999, contabilitatea va juca un rol mai important. Elementele vor fi contate altfel.

Noua contabilitate de gestiune va trebui să fie mai corect denumită economie a producției, diferită esențial de cea anterioară în privința conceptelor fundamentale. Ea vizează integrarea producției și a strategiei.”

Peter Druker (1990)

De multă vreme sunt recunoscute conceptele de „contabilitate generală” și „contabilitate analitică”. Practica tinde astăzi să consacre denumirile (Lassègue, 1998), de „contabilitate financiară” și „contabilitate de gestiune”.

Prima înregistrează schimburile (fluxurile) dintre o întreprindere sau o organizație și mediul său economic, exprimate prin situațiile financiare publicate, destinate piețelor financiare. A doua este o „contabilitate internă”, nenormalizată, ignorată de PCG 1999, utilă piețelor financiare. Prin natura ei, rămâne „secretă”, așa cum precizează Richard (1996), fiind rezervată managerilor. Această contabilitate cercetează performanța economică a organizației prin intermediul costurilor. Ea observă

schimburile dintre întreprindere, clienții și furnizorii acesteia, pentru a pune în evidență sursele unei mai bune performanțe economice într-o economie în care parteneriatele transformă organizațiile clasice.

Introducerea prezintă domeniul contabilității de gestiune și utilitatea informațiilor sale în activitatea managerială. Istoria acesteia clarifică mizele sale actuale.

1. Misiunile contabilității de gestiune

1.1. Speranțe multiple

La începutul secolului, un celebru economist american J.M. Clark desemna cele zece funcții ale contabilității de gestiune (Clark, 1923, p.236):

1. ajută la determinarea unui preț normal sau satisfăcător pentru bunurile vândute de întreprindere;
2. ajută la fixarea limitei de reducere a prețurilor;
3. determină care sunt produsele cele mai profitabile și care sunt cele care creează un deficit;
4. controlează stocurile;
5. definește valoarea stocurilor;
6. testează eficiența diferitelor procese;
7. testează eficiența diferitelor departamente;
8. detectează pierderile, risipa și furturile;
9. separă costurile subactivităților de costul productiv;
10. asigură coerența cu conturile financiare.

În principiu, contabilitatea de gestiune trebuie să arate modul în care întreprinderea alocă și consumă resursele sale, realizând prin aceasta analiza costurilor (un cost real este un consum de resurse), respectiv înțelegerea și optimizarea rezultatului. Același autor, Clark, estima că această analiză este necesară pentru:

- *tarifare*. Piața lasă puțină libertate în această privință, urmărind situarea costului produsului sau serviciului vândut sub prețul de vânzare. Prioritară este înțelegerea formării costurilor, în scopul determinării efectelor, mai curând pentru a le influența decât a le cunoaște la client;

- *evaluarea stocurilor* condiționează calculul rezultatului contabil.

Determinarea solicită corelarea consumurilor cu perioada și totalitatea contrapartidelor, vândute sau nu, pe care le-a generat – drept constituirea de stocuri de produse (vezi producția de imobilizări pentru întreprindere). Ori, regula precizează că stocurile constituite trebuie să fie evaluate la costul lor identificat (vezi un exemplu în anexa 1);

- *măsurarea performanțelor* produselor, proceselor și entităților pentru informarea celor care le administrează; aceasta rămâne de departe astăzi obiectivul major al contabilității de gestiune;

- în mod accesoriu, *sprijin al controlului intern*, în sensul clasic de protecție a resurselor și de bună respectare a instrucțiunilor date, deoarece urmărirea (sau „marcarea”) resurselor împiedică fraudă și risipa.

Aceste patru obiective sunt pe bună dreptate cele pe care Taylor le atribuia contabilității de gestiune atunci când în 1895 spunea că „informația contabilă comparativă și disponibilă la timpul potrivit” (în opoziție cu ceea ce numea „contabilitatea post-factum”) trebuie să servească la:

- „determinarea lunară a costurilor complete ale produselor finite sau în curs de execuție;

- evaluarea performanțelor, prin redactarea de bilanțuri și conturi de rezultat lunare într-o prezentare care să permită trezorerului să știe dacă o ramură de activitate trebuie apreciată sau nu;

- fixarea prețurilor, stabilind un cont de rezultat lunar pe produs, care ar permite departamentului comercial să atragă comenzi mai rentabile și să le lase pe celelalte concurenților, care cunosc mai puțin costurile;

- asigurarea protecției activelor și împiedicarea deturnării de fonduri, permițând auditorilor să identifice rapid vinovații eventuali.” (Chen și Pan, 1980).

Mai târziu, regăsim acest demers la Rimailho (CGPF, 1928, p. 22), un fondator al tradiției franceze a calculației costurilor: „Cunoașterea costurilor are pentru noi, în primul rând, valoare informativă tehnică. Ea nu va servi la fixarea prețurilor de vânzare, dar noi dorim să permită aprecierea pieței întreprinderii, valorii procedeeleor de fabricație, progreselor tehnice de respectat, economiile tehnice sau administrative de realizat în gestiune.”¹

¹ Aceste enumerări pot fi puse totuși în perspectivă, citând nuanțele menționate de un alt precursor, un inginer contemporan cu Rimailho: „Adevăratul expert în organizarea științifică nu are obiceiul să se bazeze pe costul complet pentru a alege metodele generale de conducere. [...] El cunoaște dinainte efectul pe care îl au aceste modificări mai mult sau mai puțin direct, în sensul reducerii costului complet. [...] Dar atunci când o uzină este bine organizată și nu mai rămân de perfecționat metodele din punct de vedere tehnic, contabilul costurilor complete capătă un rol important. Metodele folosite

Opiniile acestor precursori rămân de actualitate. Idei similare găsim în tipologia lui Dearden, profesor de control de gestiune la Harvard, care enumera patru funcții ale contabilității de gestiune (Dearden, 1963):

1. alocă costurile pentru întocmirea periodică a situațiilor financiare;
2. facilitează controlul proceselor;
3. calculează costurile produselor;
4. ajută la elaborarea unor studii specifice.

Înainte de a se concentra numai asupra contabilității financiare, Planurile Contabile au reluat aceste enumerări, așa cum a făcut-o PCG 1982, privind contabilitatea analitică de exploatare, considerând-o un mod de tratament al datelor ale căror obiective esențiale sunt următoarele:

- Pe de o parte:
 - cunoașterea costurilor diferitelor funcții asumate de întreprindere;
 - determinarea bazelor de evaluare ale unor elemente ale bilanțului întreprinderii;
 - explicarea rezultatelor, calculând costurile produselor (bunuri și servicii) pentru a le compara cu prețurile de vânzare corespunzătoare.
- Pe de altă parte:
 - stabilirea previziunilor pentru cheltuieli și venituri de exploatare (costuri prestabilite și bugete de exploatare);
 - constatarea realizării și explicarea diferențelor care rezultă (controlul costurilor și bugetelor).

În mod general, ea trebuie să ofere toate elementele care să clarifice luarea deciziilor.”

Iată cuvântul cheie – unii specialiștii vorbesc astăzi de „contabilitatea decizională”¹. Contabilitatea de gestiune trebuie să răspundă nevoilor celor care administrează întreprinderea, respectiv managerii. În acest context, se observă dificultatea practică și conceptuală:

- *practică*: trebuie să garanteze fiabilitatea contabilității de gestiune, coerența („corelația”) cu cifrele contabilității financiare, care vizează un alt public; dar trebuie să asigure și diversitatea informației. Dacă nu, cum să răspundă atâtor așteptări venind de la actori diferiți (comercianți, uzină, conducere, financiar, contabilii însăși);
- *conceptuală*: contabilitatea de gestiune, fiind în serviciul deciziei

în mod curent pentru repartizarea cheltuielilor generale vor conduce la concluzii cu totul eronate.” (Blandin, 1926)

¹ Este expresia utilizată de un mare operator privat de telefonie mobilă.

managerilor, tehnicile sale nu pot fi prezentate fără a propune mai întâi o descriere a tipurilor de decizie de clarificat.

1.2. O definiție

Contabilitatea de gestiune este greu de definit, întrucât enumerarea obiectivelor sau utilizărilor informațiilor pe care le produce este preferată unui demers conceptual. Totuși, un document al Consiliului Național al Contabilității (CNC) subliniază în 1996: „Contabilitatea de gestiune este destinată în primul rând nevoilor întreprinderii; ea constituie o parte a sistemului său de informare, oferind o modelare economică a întreprinderii în scopul de a satisface obiectivele de măsurare a performanței și de ajutor în luarea deciziei. Din structura acesteia fac parte mai multe componente:

- *un proces de măsurare a performanțelor* furnizând dări de seamă, de măsurare conform specificațiilor (calitate, termene, periodicitate, metodă de calcul) suficient de precise pentru a permite o apreciere a performanțelor entităților operaționale ale întreprinderii (centre de responsabilitate, linii de produse, segmente de activitate). Acest proces asigură o coerență a măsurărilor între entitățile operaționale și ansamblul întreprinderii, în scopul de a permite o apreciere a contribuțiilor fiecărei structuri în ansamblul întreprinderii;

- *metode de fundamentare a deciziilor*, care operează fie în mod mai puțin programat, conform nevoilor particulare ale momentului, fie în mod mai specializat potrivit entității operaționale, fără a necesita neapărat o coerență sistematică la nivelul ansamblului întreprinderii.” (Un nou cadru conceptual al contabilității de gestiune, CNC, Paris, 1996, p. 37-38)

Toate aceste texte subliniază rolul major al contabilității de gestiune: de a produce informații care să permită *modelarea relației* dintre resursele mobilizate și consumate și rezultatele obținute în contrapartidă; într-o optică previzională, contabilitatea de gestiune ajută decidenții, iar într-o optică retrospectivă, măsoară performanțele. Ca orice modelare, cele care folosesc contabilitatea de gestiune sunt o variantă relativă, o construcție între altele posibile.

Exemplu: se impută tradițional costurile mâinii de lucru producțiilor prin măsurarea timpului de lucru efectiv consacrat fiecăruia și valorizând-o printr-o rată orară. Aceasta este calculată divizând costul anual al unei categorii de salariați la numărul de ore productive care sunt presupuse a fi furnizate pe parcursul anului (fie timpul plătit – absențe autorizate – timp de pauză – timp de așteptare neafectabil producțiilor). Timpul productiv ia astfel în sarcină timpul neproductiv (dacă ora plătită costă 100 și o oră plătită este egală cu 0,8 oră

productivă, aceasta costă 125). S-ar putea reprezenta aceeași realitate, precizând că producțiile „absorb” 80 și că timpul neproductiv costă 20. Cele două modele nu sunt echivalente, dar utilizează aceleași date.

Modelarea este în serviciul managementului. Ori, managementul costurilor și rezultatelor presupune acțiunea mai multor persoane. Contabilitatea este un sistem de informare al unei organizații, societăți. Ea impune un anumit limbaj (Lassègue, 1962); transmite mesaje prin cifrele sale nu neapărat adevărate sau unice, ci construcții, prin persoane care dispun de autonomie și o parte de autoritate, care se sprijină pe date pentru a influența și a decide. În plus, acești actori trebuie să facă față obiectivelor uneori contradictorii. Pe scurt, contabilitatea de gestiune, care modelează și orientează comportamentele, trebuie să acționeze între două obstacole: să convingă că există un adevăr independent de decizia la care servește informația respectivă și sensurile în care este interpretat, credința că nu există un adevăr contabil și că o informație servește la manipularea comportamentelor într-un scop prestabilit. Un termen mediu sau un răspuns la acest paradox presupune o descriere a utilizărilor potențiale ale informațiilor contabile.

Evocarea contabilității de gestiune, traducerea inexactă a termenului *management accounting* constituie referința unui sistem contabil destinat managerilor – ceea ce nu înseamnă că aceștia nu utilizează contabilitatea financiară. Un manager, spune Anthony (1988), este o persoană care trebuie „să aștepte rezultate (în general exprimate prin obiective cifrice datate) prin intermediul acțiunii altor persoane”. Managerul nu este în mod necesar director, „decident” gestionar și nu neapărat un conducător. Un responsabil de raion într-un hipermarket este un manager, inclusiv unii contramaștri.

Managerii au astfel preocupări constante: să înțeleagă viitorul, să stăpânească (administreze) acțiunile altora. Contabilitatea de gestiune solicită prin denumirea sa două probleme cheie: să ajute la înțelegerea viitorului și la influențarea comportamentelor. În scopul de a înțelege viitorul, contabilitatea de gestiune este construită pentru a identifica legăturile dintre finalitățile urmărite și resursele angajate pentru aceasta; în sensul deplin al termenului, ea ajută la cunoașterea costurilor: pentru ce se angajează, care sunt legile economice urmate de ele? Și această cunoaștere acumulată permite de asemenea orientarea acțiunilor acelor, care au un rol în îndeplinirea obiectivelor. Se poate propune definiția următoare: *contabilitatea de gestiune este un sistem de informații contabil care are în vedere să*

ajute managerii și influențează comportamentele prin modelarea relațiilor dintre resurse alocate consumate și finalitățile urmărite.

Această modelare se desfășoară în interiorul organizației, referindu-se la resursele mobilizate și consumate de un produs într-o întreprindere.

Dar acest demers poate fi și extern. Este important de înțeles modul în care concurenții își administrează costurile, produsele pe care le vinde întreprinderea incluse într-un lanț de costuri în amonte și aval, la furnizori și utilizatori, ce costuri și performanțe generează entitatea la nivelul acestora?

Exemplu: a înțelege ce resurse obligă la mobilizarea și consumul unui produs într-o întreprindere, la furnizorii și clienții cu care aceasta a încheiat un parteneriat, ce costuri sunt economisite și/sau generate printr-un proces de livrare în „J.I.T.”

Afirmația potrivit căreia contabilitatea de gestiune este un sistem de informare contabilă arată că ea trebuie să fie organizată pentru a beneficia de fiabilitatea oricărei informații, chiar dacă este vorba de date previzionale. Este cazul parteneriatelor, deoarece sistemele contabile pot comunica. Dar orice informație privind furnizorii, clienții și cu atât mai mult concurenții nu se poate prevala de calitatea de a fi contabilă. Cunoașterea costului unui produs, dacă este indispensabilă, nu constituie obiectivul major al contabilității de gestiune. Există multe alte costuri utile deciziilor. Ele depind de nevoile managerilor, pe care trebuie să le descrie.

2. Nevoile managerilor

2.1. Căutarea informațiilor pertinente

Calculul pertinent este util deoarece răspunde unei așteptări:

- uneori destul de rar, deoarece obligația este impusă de întreprindere;
- adeseori, deoarece o decizie este clarificată printr-o analiză a costurilor.

2.1.1. Existența unei obligații de calcul a costurilor este destul de limitată dar ea există

Se pot menționa trei cazuri, în afară de cele în care o obligație rezultă dintr-o clauză contractuală între parteneri.¹

¹ Cesionarea unui fond de comerț, spre exemplu, poate fi însoțită de o clauză de preț, eventual calculată funcție de marja viitoare a activității cedate.

Întreprinderile industriale trebuie să valorifice stocurile de produse finite la costurile de producție. Aceasta necesită un calcul în contabilitatea de gestiune. Pe de o parte, reglementările europene ale concurenței impun progresiv anumitor întreprinderi să demonstreze că ele nu subvenționează anumite activități prin intermediul anumitor marje: aceste entități vor trebui astfel să stabilească costurile necesare. În fine, pe anumite piețe publice, în care concurența este slabă sau inexistentă, întreprinderea trebuie să poată justifica devizul prin costul pe care îl suportă. Armamentul este un sector de alegere. De la primul război mondial, guvernul britanic a impus o contabilitate analitică fabricanților de muniție. A fost și cazul Japoniei în 1938. Chiar în SUA există o normalizare a calculelor pentru contractele de armament. Aceasta a fost opera lui Cost Accounting Standard Board (CASB) – Comitetul de Standarde al Contabilității Costurilor, de pe lângă Congres, creat în 1970, desființat în 1980 și restabilit în 1988. CASB a promulgat norme de imputare a costurilor la comenzile de stat. Nu este vorba de simple dorințe, așa cum o arată un studiu din 1987: „O insuficiență sau un incident major în cadrul contabilității cauzează, în cea mai mare parte a întreprinderilor, serioase probleme controlorilor de gestiune. O problemă identică într-o întreprindere care lucrează la un contract de armament poate determina apariția denumirii sale pe prima pagină a jurnalelor și să conducă președintele în fața unei comisii parlamentare.”

Referința obișnuită în ultimele două cazuri privind obligația este calculul unui cost complet, respectiv a unui cost care atribuie unei comenzi toate consumurile pe care ea le generează chiar indirect, mijlocind imputarea anumitor cheltuieli prin multiplicarea cheilor sau a criteriilor (în opoziție cu costul „parțial”). În Franța, situația este comparabilă, ea se regăsește în domeniile mari în care statul este principala entitate care dă ordine. El a impus un cadru de analiză a contractanților, prin Codul Piețelor și prin Caietele Clauzelor Contabile. Astfel, hotărârea din 27 ianuarie 1987 fixează obligații întreprinderilor să furnizeze utilaje de telecomunicații și electronică, mai ales optronică. Aceste reguli servesc în același timp prezentării devizelor și „ținerii conturilor de costuri” ce corespund finanțării sau subvențiilor de stat. Ele prevăd minuțios tratamente, mai ales acela privind mâna de lucru. În anumite aspecte, cum ar fi valoarea amortismentelor și a provizioanelor, regulile pot fi diferite de restricțiile fiscale (luarea în considerație a unui amortisment pe baza valorii de înlocuire, diminuarea duratei de amortizare).

2.1.2. Cazul mai general, prin care nevoia de informație este provocată de deciziile de luat

Cauzele acestor solicitări sunt multiple: deoarece apar întrebări privind recurgerea la un astfel de furnizor, deoarece există îndoieli cu privire la politica de tarificare sau cea de garanție care asigură că mijloacele încredințate responsabililor sunt corect definite și utilizate. În mod general, se pot influența deciziile privind produsele, procesele, entitățile. Oricum ar fi, informațiile produse trebuie să respecte cele trei mari criterii enunțate de Emery (1969, p.91):

- o informație are valoare pentru manager dacă ea contribuie la reducerea incertitudinii viitorului;
- o informație suplimentară are valoare dacă poate afecta decizia respectivă;
- o informație are valoare dacă ea contribuie la modificarea „sensibilă” a consecințelor unei decizii.

Prezentarea contabilității de gestiune în serviciul deciziei înseamnă obligația de a descrie concepția acestei decizii. Herbert Simon, laureat al Premiului Nobel pentru economie, autor al celebrelor lucrări consacrate sistemelor de decizie, a prezentat într-o anchetă de început (Simon, 1954) ceea ce așteaptă managerii de la contabilitatea de gestiune:

- să permită o constatare (score keeping): „lucrurile merg bine sau rău?”;
- să atragă atenția (attention directing): „de ce probleme trebuie să se intereseze?”;
- să ajute la soluționarea problemelor (problem solving): „dintre diferitele soluții, care este cea mai bună?”.

Aceste funcții fundamentale, pe care Simon nu le va mai recunoaște mai târziu în modelul său IMC privind decizia (Intelligence, în sensul luării la cunoștință; Modelare; Alegere) sunt exercitate în permanență de manageri în diferitele faze ale procesului de management.

2.2. Procesul de management

Managerii administrează viitorul și raportează în mod constant prezentul la acesta. Procesul de management poate fi definit în raport cu timpul: înaintea acțiunii, orientează, în cursul acțiunii, ajustează, după acțiune, evaluează performanțele pentru a obține învățăminte utile. Aceste

trei faze vor fi numite respectiv *finalizare* (definirea finalităților), *pilotaj*, *postevaluare*. Fiecare face apel la cele trei funcții ale lui Simon, dar în context și cu mize diferite.

Exemplu. Presupunem că este avută în vedere extensia unei uzine. Direcția trebuie să fie asigurată, înainte de solidarizarea la luarea deciziei, că vor fi luați în considerare toți parametrii pertinenti, apoi, pe parcursul studierii dosarului, în reflecția „decidenților” se integrează noi elemente. Înainte de lansarea șantierului, trebuie organizate responsabilitățile tuturor participanților care știu să se adapteze în decursul realizării șantierului pentru a putea face față altor evenimente. Odată decizia luată, ca și cum șantierul ar fi terminat, ar fi util să se procedeze la o examinare retrospectivă, în scopul ameliorării luării deciziei pentru viitor și cunoașterea operațiilor.

2.2.1. Finalizarea

Finalizarea comportă patru aspecte esențiale:

- *definirea obiectivelor pertinente*, respectiv adaptate scopurilor realiste urmărite;
- acestora li se asociază *resursele* adaptate (oameni, mijloace materiale, informații, timp);
- organizarea, în scopul *folosirii optime a acestor resurse*;
- determinarea modalității prin care *va fi evaluată performanța*.

2.2.2. Pilotajul

Pilotajul (sau conducerea în calitate de manager) constituie faptul de a observa derularea pe parcurs, de a face observații asupra situației prezente, de a anticipa viitorul pentru a evalua drumul care a rămas de parcurs și mijloacele de a-l parcurge, modalitatea de a lua la timp *decizii corective* care pot fi necesare în caz de abatere. Aceste decizii privesc ajustarea mijloacelor la noile situații și rediscutarea obiectivelor stabilite inițial.

2.2.3. Postevaluarea

Postevaluarea înseamnă măsurarea performanțelor obținute. Ea are drept scop să determine o învățare pentru a nu repeta erorile constatate și o capitalizare a punctelor forte. Ea vizează de asemenea aprecierea acțiunilor și deciziile luate, mai ales meritul responsabililor dacă aceștia au o marjă de manevră suficientă. În mod obișnuit, se disting trei aspecte în această

măsurare a performanței responsabililor și domeniile în care au acționat: economia, eficiența, eficacitatea.

Economia constă în procurarea resurselor necesare cu cel mai mic cost. *Eficiența* este capacitatea de a minimiza mijloacele folosite pentru obținerea unui rezultat dat. În privința *eficacității*, ea constituie capacitatea de a obține acest rezultat.

Exemplu. Un *randament*, raportul volumului produsului la volumul consumat al unui factor de producție, este un criteriu de eficiență. O *productivitate*, raportul dintre o producție la un ansamblu de factori de producție consumați, unul și celalalt exprimați în volum la prețuri constante, este și un criteriu de eficacitate. *Profitabilitatea*, raportul unui beneficiu la costurile angajate pentru a-l realiza, este un al doilea exemplu. *Rentabilitatea*, raportul unui beneficiu la capitalurile investite pentru a-l realiza, este un al treilea exemplu. Trebuie subliniată importanța terminologiei. *Profitabilitatea* este raportul unui profit la costurile care-i sunt asociate (spre exemplu, rezultatul de exploatare / cheltuieli de exploatare, sau ceea ce echivalează cu rezultatul de exploatare / vânzări). *Rentabilitatea* este raportul unui profit la capitalurile investite pentru a-l obține (spre exemplu, beneficiul care poate fi distribuit / capitaluri proprii sau beneficiul înaintea cheltuielilor financiare / total bilanț).

2.3. Mizele deciziei

Tipologia curent utilizată (mai ales Anthony, 1965) se bazează pe o clasificare în trei nivele de decizie și acțiuni care intervin în întreprindere: strategia, tactica, de care se distanțează într-un univers limitat și într-un perimetru dat, sarcinile și operațiile curente. Procesul de management se aplică cu trei faze, fiecare din cele trei nivele (schema 1).

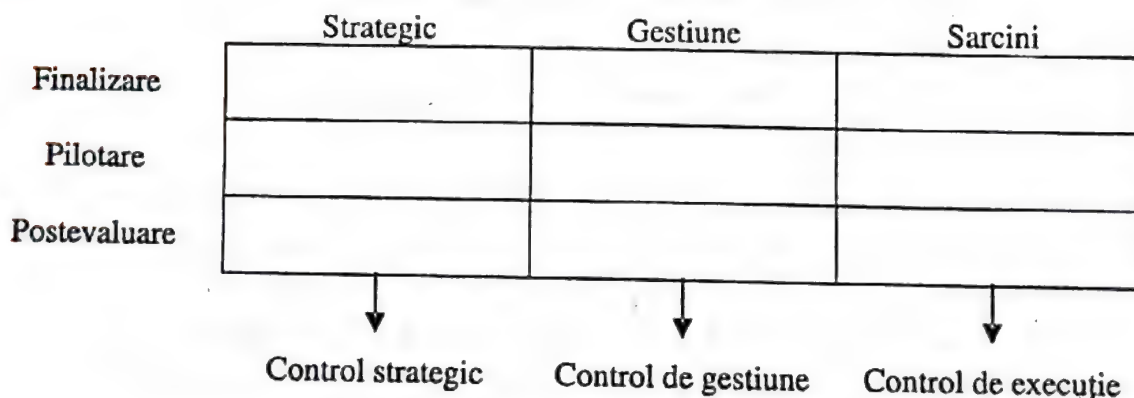
Pentru a susține misiunea managerilor, de a orienta comportamentele managerilor „intermediari”, însărcinați să aplice politicile direcției generale, trebuie construite dispozitive de ajutor a activității celor trei nivele de decizie. Terminologia obișnuită le califică dispozitive „de control”: vom vorbi atunci, respectiv, de control strategic, control de gestiune, control operațional sau de execuție. Contabilitatea de gestiune este unul din elementele controlului, deoarece ea ajută la luarea deciziilor în organizații.

Controlul, în sensul de stăpânire, constituie *ansamblul de dispozitive care orientează acțiunile* (respectiv actorii). „Cea mai mare parte a experților au stabilit că acest control, în sensul care se dă termenului în gestiune, are o legătură cu încercările efectuate de o persoană pentru a dirija sau influența acțiunile altor persoane.” (Anthony, 1957) „Controlul este o inginerie a influenței organizaționale.” (Besson, 1997, p. 124): el organizează „sistemul

de actori" sau „sistemul de pilotaj” care guvernează funcția tehnică a oricărei întreprinderi sau organizații.

Ca orice tipologie, aceasta este utilă deoarece implică admiterea unor simplificări. Limitele nu trebuie considerate etanșe. Spre exemplu, limita dintre ceea ce înseamnă controlul de gestiune și ceea ce relevă controlul strategic nu este întotdeauna netă, ceea ce atunci când este vorba de chestiuni de terminologie este de importanță minoră. Pe de o parte, se insistă asupra numeroaselor interacțiuni care există între cele două cazuri ale schemei 1. Ele comportă bineînțeles relații „descendente”: strategia orientează tactica și sarcinile curente. Dar există numeroase retroacțiuni în contrapartidă: pilotajul poate conduce la finalizare din nou dacă abaterile apărute par ireversibile și recurente. Spre exemplu, faptul de a nu îndeplini obiectivele comerciale în vederea unei impozitări excepționale a unor exporturi poate conduce la revizuirea obiectivelor anului. În același mod, postevaluarea permite prin luarea la cunoștință a punctelor slabe, ameliorarea ulterioară a proceselor de finalizare (cele mai bune obiective, cea mai bună ameliorare dintre finalități și resurse) și perfecționarea celor de pilotaj. Finalizarea la orizont de un an este în bună parte un element de pilotaj strategic. În fine, informațiile colectate în spiritul unui proces pot fi utile unui proces de rang „superior”.

Schema 1 – Carta deciziilor de management



Exemplu. Cumpărătorii și vânzătorii colectează numeroase date în acțiunea lor cotidiană, pe care le pun în raport cu mediul întreprinderii, mai ales cu concurenții, prin intermediul clienților sau furnizorilor comuni. Aceste date pot servi procesului de pilotaj sau conducere strategică, dacă ele arată o evoluție semnificativă a comportamentelor concurenței, clientelei sau piețelor din amonte.

2.3.1. Controlul de execuție

Domeniul vizat de controlul de execuție este cel al sarcinilor elementare repetitive. Aceste sarcini sunt bine cunoscute și programabile. *Controlul de execuție este format din procese și sisteme concepute pentru a garanta responsabililor că acțiunile lor repetitive care reies din autoritatea lor vor fi, sunt și au fost aplicate conform finalităților încredințate, dispensând acești responsabili de a conduce direct aceste acțiuni.* Controlul de execuție comportă automatisme concepute pentru a garanta că aceeași sarcină va fi efectuată în mod constant. El dă din autonomia sa actorului, care nu decide, dar aplică o procedură determinată și devine într-o anumită măsură transparent.

Exemple. Sarcinile repetitive supuse controlului de execuție sunt foarte numeroase: înregistrări contabile, reglarea unei facturi primite, organizarea de turnee în transport, deschiderea conturilor la bănci, gestiunea stocurilor, elaborarea de statistici de vânzări cotidiene, pornind de la sesizarea codurilor de bare la casă.

În cazul procesului de reglare a unei facturi, riscurile sunt cunoscute (se plătește de mai multe ori, reglarea unei facturi neconforme cu livrarea, virarea fondurilor altuia decât destinatarul legitim etc.) și situația este repetitivă. Întreprinderea definește atunci o procedură administrativă, apelează la un circuit de documente care permit desfășurarea unor teste care să elimine riscurile sau să împiedice materializarea lor.

Cazul gestiunii stocurilor arată rolul tehnicilor de „cercetare operațională”: odată problema pusă în ecuație (spre exemplu: a influența într-un fel costul stocului prin minimizare sub restricția de profitabilitate maximală de ruptură a stocului) un automatism poate permite optimizarea în timp real. În anumite întreprinderi de distribuție, sistemul aplicat permite, pornind de la înregistrările efectuate la casă, să declanșeze automat comenzi furnizorilor din momentul în care stocul recalculat după fiecare tranzacție atinge pragul definit prin algoritm.

Analiza costurilor este necesară controlului de execuție. Ea intervine într-adevăr în două moduri distincte:

- pe de o parte, pentru optimizarea procedurilor administrative al căror cost poate fi prohibitiv dacă nu este supravegheată;
- pe de altă parte, pentru a permite algoritmilor să funcționeze, deoarece calculele de optimizare se bazează pe date numerice privind, mai ales, costurile.

2.3.2. Controlul strategic

Strategia constituie ansamblul de acțiuni de care depind în mod durabil succesele, în general competitivitatea întreprinderii. Ea se referă la meserii și domenii de activitate în care întreprinderea decide să acționeze, modul de a intra în aceste domenii și ocupații, respectiv de a fi competitiv.

Într-un domeniu dat, strategia se rezumă la unele elemente critice numite factori cheie de succes (FCS) și unii factori majori de risc. *Controlul strategic este format din procese și sisteme care permit conducerii să hotărască și să ajusteze strategiile.*

Exemplu. Poșta intervine în meseria serviciilor financiare, coletelor și corespondenței. Ea este prezentă în domeniul de activitate „colete de întreprindere pentru întreprinderi” și „colete pentru public”. În aceste domenii, costul și calitatea serviciului sunt FCS. Ele fac obiectul unor inițiative frecvente din partea operatorilor.

Controlul strategic capătă o importanță majoră acolo unde strategia nu se reduce la o decizie punctuală care generează poziții dominante durabile, numite ajustări continue. Astăzi există un curent care îi determină pe unii specialiști să vorbească de întreprinderi „agile”.

Cunoașterea costurilor este necesară strategiei în toate aspectele sale. Dacă întreprinderea are în vedere o diversificare într-un domeniu care-i permite să spere o sinergie cu cele în care este deja prezentă, ea trebuie să identifice această sinergie în termeni de resurse comune, respectiv să împartă costurile. Dacă entitatea se confruntă cu concurenți care lucrează cu prețuri mici, va trebui să-și evalueze șansele pe care le are de a concura. Dacă, în schimb, ea propune un serviciu mai bun dar mai oneros pentru client, ea trebuie să-și pună întrebări asupra pertinentei ofertei.

2.3.3. Controlul de gestiune

Controlul de gestiune trebuie să garanteze că deciziile curente sunt coerente cu strategia. Finalitatea controlului de gestiune este, nu de a defini strategia, ci de a permite aplicarea sa în timp și spațiu. Este vorba de:

- a garanta că managerii își orientează acțiunile în conformitate cu misiunile încredințate lor de strategie;
- a garanta că în acest fel controlul de execuție organizează sarcinile critice pentru buna aplicare a strategiei în manieră coerentă cu aceasta.

În timp ce controlul de execuție organizează procesul tehnic, făcând pe actorul transparent, controlul de gestiune organizează „jocul actorilor”, căruia îi recunoaște autonomia și puterea de a decide. Simplificând, s-ar putea spune că acest control de execuție se aplică sistemului tehnic, în timp ce controlul de gestiune se aplică sistemului de actori. Controlul de gestiune este format din procese și sisteme care permit conducătorilor să aibă asigurarea că opțiunile strategice și acțiunile curente vor fi, sunt și au fost coerente, mai ales datorită controlului de execuție.

Controlul de gestiune se sprijină pe un „contract de gestiune” între manager și ierarhie. Aceasta îi solicită îndeplinirea obiectivelor și îi încredințează resurse determinate, delegându-i pilotajul. El este apreciat prin rezultatele sale. Un instrument clasic al acestui contract este planificarea bugetară, care permite definirea obiectivelor și mijloacelor puse în operă pe termen scurt. Dar planificarea nu poate fi suficientă, deoarece ea nu poate prevedea viitorul „dintr-o lovitură sigură”, în sensul că responsabilii au nevoie să dispună de referințe generale pentru a orienta deciziile și acțiunile lor. Controlul de gestiune trebuie astfel să *prescrie roluri*, respectiv să permită persoanelor a căror acțiune nu este orientată de proceduri stricte de identificare a finalităților acestei acțiuni, iar în caz de incertitudine, performanța pe care conducerea o așteaptă de la ele le este clară și servește drept ghid comportamentului lor. Este una din finalităților criteriilor de evaluare a performanțelor și un aspect major pe care trebuie să-l ia în considerație orice tablou de bord.

Exemplu. Departamentul de exploatare al unui transportator are gestiunea definită anual printr-un cadru bugetar care, pe baza previziunilor de trafic, determină mijloacele de pus în operă: șoferii de angajat, vehicule de reformat, cumpărat, închiriat etc. Dar responsabilul departamentului va trebui să facă față unor situații neprevăzute, respectiv indisponibilitatea vehiculelor, ce duce la incidente materiale sau la absența șoferilor în concediu medical. El trebuie să știe atunci care este prioritatea: respectarea costurilor prevăzute (ceea ce poate implica așteptarea clienților) sau service-ul la clienți (ceea ce va conduce la alte soluții de comparat, prin recurgerea la vehicule închiriate sau la șoferi interimari sau înțelegerea cu un confrate).

Pilotajul (conducerea în calitate de manager) se sprijină pe informații care permit evaluarea progresului spre obiective. Instrumentele obișnuite sunt *controlul bugetar*, care permite urmărirea, în general lună de lună, a realizării bugetelor și *tablourile de bord*, informații cu frecvențe de editare diverse, nu numai de natură contabilă și financiară ci și tehnică, propunerile lor nefiind numai de a consemna situația și de a urmări indicatori apreciați predictivi, respectiv capabili, ci de a semnaliza evenimentele probabile viitoare în sensul că „este posibilă influențarea lor înainte de examinare. Dirijate spre ierarhie, aceste informații financiare și nefinanciare constituie „raportarea”.

Exemplu. În exemplul anterior este vorba de a urmări costurile de exploatare, rata de umplere, volumul frahtului de retur într-o întreprindere de transport. În hoteluri, se va urmări rata de ocupare a camerelor și rețeta medie pe cameră ocupată, inclusiv costurile de exploatare și aprecierile clienților.

Analiza costurilor este unul din aspectele fundamentale ale controlului de gestiune. De altfel, contabilitatea de gestiune a fost multă vreme pusă în serviciul cvasiexclusiv al controlului de gestiune. Mărturie a acestui fapt, National Association of Accountants (NAA, fosta NACA) din SUA (astăzi Institute of Management Accountants IMA) a adoptat în 1981 definiția următoare, reluată în 1989 de Federația Internațională a Contabililor (IFAC): „Contabilitatea de gestiune este procesul de identificare, măsurare, acumulare, analiză, pregătire interpretare și de comunicare a informației financiare utilizate de management pentru a planifica, evalua și controla în cadrul unei organizații și pentru a garanta folosirea convenabilă și responsabilitatea resurselor”. Contabilitatea de gestiune joacă un rol important, dar nu exclusiv în fiecare din fazele procesului de control de gestiune. Finalizarea cunoașterii costurilor previzionale, constituie elementele de alegere, deoarece ambiția obținerii unui rezultat de exploatare este dată în general de numărul de obiective ale anului. Cu greu se pot elabora bugete fără contabilitate de gestiune. Analiza costurilor permite de asemenea fixarea prețurilor pentru prestațiile interne.

În faza de pilotaj, supravegherea costurilor activităților și produselor este necesară îndeplinirii obiectivelor financiare; metodele contabilității de gestiune au fost foarte orientate spre satisfacerea acestei nevoi. În postevaluare, măsurarea economiei și eficienței face apel în mod natural la cunoașterea costurilor. Așa cum s-a observat, contabilitatea de gestiune nu este în mod exclusiv orientată spre controlul de gestiune. Costurile care sunt utile aici sunt cele prin care se poate acționa pe termen scurt. Vom vedea că acestea sunt mai curând costuri parțiale decât costuri complete, deoarece un anumit număr de consumuri sunt ireversibile pe termen scurt, deci în afara deciziei.

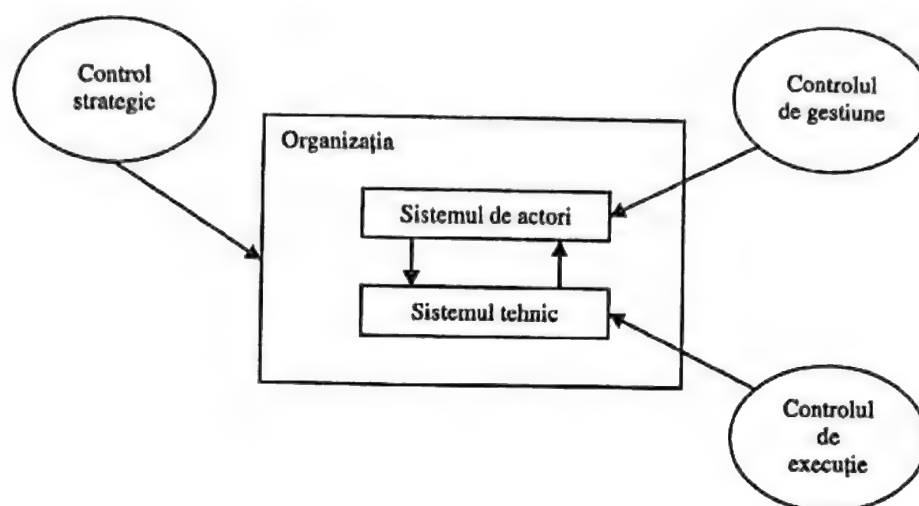
Pentru a rezuma, se poate considera (schema 2) controlul strategic un instrument de sprijin al strategiei, care orientează opțiunile și determină pe termen lung succesul organizației, format dintr-un sistem tehnic și un sistem de actori (Besson, 1997). Controlul de execuție se atașează mai ales de primul element, controlul de gestiune de al doilea.

Tabelul 1, care se referă la transport, propune un exemplu complet.

Se poate considera că demersul tradițional al controlului de gestiune ascunde sistemul tehnic pentru a privilegia reprezentarea managementului bazată pe datele financiare ale controlului bugetar. Reprezentarea modernă conferă controlului de gestiune sarcina de a extinde viziunea prin analiza

performanței proceselor tehnice încredințate managerilor (schema 3).

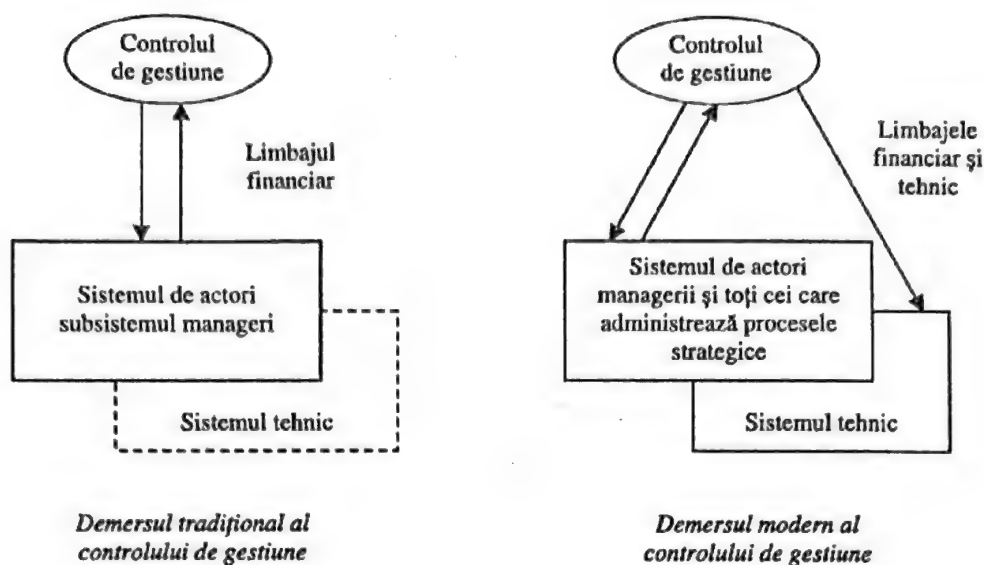
Schema 2 – Domeniile controlului



Tabelul 1 – Exemple de decizii de management

	Controlul strategic	Controlul de gestiune	Controlul de execuție
Finalizarea	Poziția competitivă vizată, definirea ofertei întreprinderii (linii obișnuite sau nu, clienți vizati, talia).	Definirea obiectivelor de ameliorare pentru anul și acțiunile recurente. Exemplu: Ce linii noi se deschid? Cum se respectă mai bine termenele? Etc.	Livrare clientului X înainte de 23 februarie, orele 12.
Pilotarea	Gestiunea investițiilor: Ce echipamente? Ce finanțări?	Urmărirea acțiunilor angajate, vigilența asupra situațiilor financiare.	Șoferul arată că este în pană: Cum se procedează în această situație?
Postevaluarea	Evaluarea poziției concurențiale realizate, a evoluțiilor care pot amenința aprecierile privind acțiunile acționarilor și altor participanți.	Rezultatele obținute în domeniile cheie: finanțe, părți de piață, satisfacerea clienților.	Rezultatul cotidian, săptămânal. Evaluarea punctelor pozitive și negative.

Schema 3 – Două demersuri ale controlului de gestiune



Concluzie

Disponem acum de o *cartă* a misiunilor managerilor. Ea oferă repere simple (care nu trebuie să devină simpliste) pentru contabilitatea de gestiune (tabelul 2). Odată studiate în prima parte (capitolul 1-3) noțiunile și misiunile fundamentale, părțile a 2-a și a 3-a ale cărții (capitolele 4 și 5, 6-8) se vor sprijini pe această *cartă* pentru a prezenta utilizările posibile ale contabilității de gestiune.

Tabelul 2 – O carte a mizelor contabilității de gestiune

	Controlul strategic	Controlul de gestiune	Controlul de execuție
Finalizarea	Identificarea și managementul costurilor complete	Domeniul costurilor parțiale	
Pilotarea		Compararea normelor: previziuni (costuri prestabilite) și norme externe (capitolul 7)	
Postevaluarea		Atașarea cheltuielilor și veniturilor perioadei	

Controlul strategic se aplică deciziilor majore privind produsele și procesele care nu există încă sau care nu sunt încă încheiate. Costurile nu există încă, nu mai sunt sau rămân puternic ajustabile. Este momentul să ne întrebăm dacă produsul sau procesul viitor vor antrena costuri acceptabile, dacă ele nu vor antrena costuri. Controlul strategic are în vedere domeniul identificării și al managementului costurilor complete.

Odată opțiunile strategice efectuate, produsele și procesele există. O

parte a costurilor este fixată deja. Managerii trebuie să definească obiectivele pe termen scurt: ce produs se promovează? Ce proces se ameliorează și cum? Contabilitatea de gestiune trebuie să informeze asupra costurilor care rămân de hotărât, asupra impactului pe care deciziile respective le vor avea asupra lor. Ne aflăm astfel în domeniul analizei costurilor *parțiale*, în măsura în care este puțin mai util de analizat costurile asupra cărora nu se poate acționa.

Noțiunile binecunoscute de costuri fixe și costuri variabile își găsesc aici aplicația. Pilotajul pe termen scurt și specific în logica controlului de gestiune constă în a asigura că aceste consumuri de resurse rămân conforme previziunilor (se pot astfel compara costurile reale cu cele prestabilite) și ele sunt optimizate, dacă referința la previziunile inițiale nu ar conveni. Dacă pilotajul strategic se adresează produselor și proceselor în devenire, pilotajul pe termen scurt se aplică performanțelor produselor și proceselor existente. Nuanța poate fi subtilă în anumite medii, așa cum se va vedea.

Postevaluarea, în perspectiva specifică a contabilității, este o problemă tehnică și, inevitabil, de convenție. Miza este de a calcula rezultatul perioadei. Pentru aceasta, trebuie comparate cheltuielile cu veniturile care îi sunt afectabile. Aceasta presupune mai ales identificarea cheltuielilor care trebuie atașate perioadelor ulterioare, deoarece ele au fost angajate pentru a genera venituri viitoare: cheltuieli consacrate producției pentru stocuri, producției de imobilizări, cheltuieli de repartizat. Contabilitatea de gestiune este necesară pentru a dispune de date utile.

Se constată că deși această contabilitate produce informații care trebuie diversificate pentru multe categorii de manageri, acestea sunt folosite în moduri diferite. În consecință, ele sunt considerate, în diversitatea lor, mai mult complementare decât concurente. Este superfluă întrebarea dacă un cost „complet” este mai util de cât un cost „parțial” – ambele sunt utile dacă sunt bine folosite și dăunătoare în caz contrar.

Anexa 1

Calculul rezultatelor și evaluarea stocurilor

Presupunem că o întreprindere care fabrică un singur produs consumă resurse în cursul lunii, conform tabelului 1. Vânzările au fost de 2000 unități la 12 K €. Producția lunii a fost de 2500 unități și nu există stoc la începutul lunii. Care este suma beneficiului?

Tabelul 1 Cheltuielile de tratat pentru determinarea rezultatului

Cheltuieli	Suma în K €
Materii și furnituri consumate	2 000
Cheltuieli externe	6 000
Cheltuieli de personal	12 000
Cheltuieli privind amortizarea	5 000
Total	25 000

Pentru a calcula rezultatul, trebuie comparate vânzările cu costurile ce revin celor 2000 unități vândute. Trebuie extrasă din totalul de 25 000 € partea imputabilă vânzărilor. Această „selectare” este una din misiunile de bază tipice ale contabilității de gestiune.

Presupunem că trei sferturi din cheltuielile externe, de personal și de amortizare sunt cheltuieli de producție, restul fiind cheltuieli nelegate de producție, costuri comerciale sau cheltuieli administrative ale sediului. Produsele stocate trebuie valorificate la cota parte a costurilor de *producție* care le revine. Cum exemplul este simplu (un singur produs), se poate admite că repartizarea acestor cheltuieli la unitățile vândute și cele stocate se face la prorata cantităților. Costul de producție al unităților vândute este aici la trei sferturi din cheltuielile respective, la care se adaugă consumul de materiale (tabelul 2).

Contul de rezultat se poate prezenta în două forme:

- în spiritul Planului Contabil Francez pe baza consumurilor și contrapartidelor obținute (tabelul 3);
- în prezentarea mai simplă dar și parțială, în linia conturilor anglo-saxone, pornind de la faptele generatoare de rezultat (aici vânzările) pentru a le asocia cu consumurile care le revin (tabelul 4).

În timp ce contabilitatea financiară are nevoie de contabilitatea de gestiune pentru determinarea rezultatului, ea nu este interesată în

majoritatea cazurilor¹, de analiza costurilor imputabile producțiilor stocate, costurile de producție, nu de cea a costurilor financiare și administrative care sunt atașate în principiu vânzărilor perioadei în care sunt constatate (pentru acest motiv sunt calificate drept costuri ale perioadei).

Tabelul 2 – Calculul costului de producție

Cheltuieli	Parte legată de producție	Suma	Cota parte imputabilă produselor stocate (500/2500)	Cota parte imputabilă produselor vândute (2000/2500)
Materii și furnituri consumate	100%	2 000	400	1 600
Cheltuieli externe	75%	4 500	900	3 600
Cheltuieli de personal	75%	9 000	1 800	7 200
Cheltuieli privind amortizarea	75%	3 750	750	3 000
Total		19 250	3 850	15 400
Numărul de unități		2.500	500	2 000
Costul unitar		7,70	7,70	7,70

Tabelul 3 – Calculul rezultatului în stil PCG

Cheltuieli consumate în perioadă		Contrapartide obținute	
Materii și furnituri consumate	2 000	Vânzări	24 000
Cheltuieli externe	6 000	Producția stocată	3 850
Cheltuieli de personal	12 000		
Cheltuieli privind amortizarea	5 000		
Total	25 000		
Rezultat	2 850		
Total	27 850		27 850

Tabelul 4 – Rezultat în stil anglo-saxon

Consumațiuni de imputat vânzărilor		Vânzări	
Materii și furnituri consumate	1 600	Vânzări	24 000
Cheltuieli externe	3 600		
Cheltuieli de personal	7 200		
Cheltuieli privind amortizarea	3 000		
Total	15 400		
Rezultat	8 600		
Total	24 000		24 000

¹ O excepție este cazul unui operator Telecom care tratează drept cheltuieli de repartizat costurile de achiziție ale clienților (subvenționarea aparatului, costuri de marketing etc.). Aici este vorba de a analiza costurile în afara producției pentru identificarea rezultatului periodic.

Dacă nevoile contabilității financiare trebuiau să determine dezvoltarea contabilității de gestiune, aceasta ar fi fost orientată să negligeze analiza costurilor în afara producției. Ori, după Johnson și Kaplan (1987, p. 133), ea tocmai acest lucru l-a făcut. În acest context, este criticată responsabilitatea nocivă a contabilității financiare.

Este totuși îndoielnic ca întreprinderile să nu fi dovedit niciodată nevoia de a implementa o contabilitate de gestiune în scopul de a identifica rezultatul lor, evaluând foarte precis stocurile. Nikitin (1992, p. 112) prezintă un exemplu semnificativ privind manufactura Oberkampf din Jouy-en Josas. Dacă în cazul respectiv s-ar fi procedat la calcule extracontabile ale costurilor complete medii anuale, nu s-ar fi obținut niciodată o adevărată contabilitate industrială: „Evaluarea stocului final pare să fie problema cea mai spinoasă la care a trebuit să facă față Oberkampf, în absența unui sistem complet de calcul al costurilor. Stocul final al țesăturilor reprezintă o parte importantă a cumpărărilor anului (mai mult de 50%). Acest stoc final cuprindea țesături albe și altele care au suferit deja transformări.”

Oberkampf contura dificultatea, evaluându-și stocurile pornind de la prețul de vânzare corectat: „Trebuiau evitate mai ales flotarea și apariția unor beneficii care nu există. Prețurile țesăturilor trebuie stabilite cu cel puțin 50% sub valoarea lor justă, prin raportarea la avarii și la cele constatate lipsă.”

Anexa 2

Repere istorice

Contabilitatea de gestiune are un obiect de analiză: resursele. Acestea răspund unei finalități: modelarea relațiilor dintre resurse și contrapartidele lor, în așa fel încât comportamentele actorilor să se coreleze mai bine cu finalitățile urmărite în organizație și cu resursele pe care le consumă. Dar informațiile necesare pentru înțelegerea relațiilor dintre finalitățile urmărite și resursele pe care ea solicită să le reunească sunt complexe, în timp ce semnale simple sunt suficiente pentru orientarea comportamentelor (sau supravegherea lor). Pot fi întâlnite încercări de manipulare și ocultare. Este util de revăzut istoria celor două aspecte inseparabile și legăturile de consolidat, potențial contradictorii.

1. Cunoașterea costurilor sau iluzia pozitivistă

Johnson și Kaplan (1987) prezintă teza apărută de istoricul Chandler, de la Harvard, conform schemei următoare. Dezvoltarea industriei, rapid marcată de o integrare verticală și apoi orizontală, se exprimă printr-o internalizare (luarea în sarcină a întreprinderii) de operații care înainte făceau obiectul unor tranzacții între cei care dau ordine și cei care le execută. Tranzacțiile interne înlocuiesc treptat tranzacțiile externe, al căror cost era ușor de cunoscut deoarece era facturat de un furnizor. Pentru a ascunde absența unei informații anterior furnizată de piață, au trebuit calculate costurile interne. Toate acestea trebuie făcute ținând seama de complexitatea crescândă a fluxurilor de urmărit, în cadrul sistemului în partidă dublă care asigură coerența.

Este admisă datarea originilor contabilității de gestiune, de la Revoluția industrială, chiar dacă este cert că practici izolate au existat și mai înainte. Nikitin (1992) subliniază că industrializarea nu este o condiție satisfăcătoare a apariției contabilității costurilor; trebuie să se manifeste presiunea concurenței (se vor adăuga și anumite forme de conducere a întreprinderilor). Manufactura de la Sèvres așteaptă, spre exemplu, din totdeauna o contabilitate industrială (în 1992) și firmele industriale din secolul XVIII care beneficiau de Privilegiul regal, cum a fost Manufactura din Saint-Gobain erau indiferente la instalarea de sisteme de informare contabile, pentru urmărirea costurilor. Dar nu este suficientă evocarea concurenței, trebuie să spunem în ce constă ea, ce strategii aplică

întreprinderile pentru a face față acestui proces. Noțiunea de strategie este inseparabilă de aceea a concurenței, ca și relația dintre contabilitatea de gestiune și strategia întreprinderii. Relația cu o anumită modalitate este mărturisită în terminologie însăși de cei care ar prefera să vorbească mai curând despre contabilitatea de randament decât despre contabilitatea industrială în epoca unei concurențe prin productivitate. Exemplul tipic este cel al lui Josiah Wedgwood, fondatorul celebrei manufacturi engleze de faianță care, din 1772, în perioada recesiunii, pune la punct o contabilitate care informează asupra costurilor fiecăruia dintre produsele sale ca și asupra trezoreriei, care îi permite să calculeze mai bine prețurile, să determine economiile care fac posibilă serii mai lungi, anticiparea economiilor la scară și definirea unei politici salariale.

El și-a dat seama că epoca este favorabilă unei expansiuni rapide a unei producții de calitate la prețuri rezonabile. În astfel de condiții, el vrea să devină principalul industriaș, vânzând mai puțin scump decât concurența, cu o calitate superioară celei pe care aceasta o oferă, și pune în serviciul acestei strategii o organizare rațională, sprijinită pe o contabilitate perfecționată. El vedea în ea un secret atât de prețios comparabil cu cel al formulelor de fabricație. Wedgwood este considerat uneori drept precursorul controlului de gestiune.

John Manger Fells, coautor al primei lucrări în limba engleză de contabilitate industrială, estimează într-un articol din 1919 că acțiunea monopolistică a „ghidurilor” a constituit un obstacol în dezvoltarea contabilității medievale a costurilor în această țară, în timp ce emanciparea lucrătorilor textili sub Henric al VII-lea în ultimii ani ai secolului XV a creat primele jaloane.

Observând situația din 1900 și solicitând un studiu mai detaliat al „cheltuielilor generale ale atelierului”, Church (1911, p. 991) utilizează același argument: „În cursul unei perioade relativ recente, chestiunea costurilor a început să se supună intenției inginerilor și industriașilor [...] Vechea școală avea șansa de a se putea mulțumi cu o verificare rapidă a registrelor de bancă pentru a se asigura că totul mergea bine. Mi-e teamă că aceste zile liniștite nu au dispărut. O concurență crescândă și diminuarea marjei beneficiare, pentru a nu vorbi decât de necesitatea de a studia minuțios operațiile, au constrâns de câțva timp industriașii să examineze costurile produselor lor și eu gândesc că se va observa adesea că întreprinderile care reușesc sunt cele care au știut să studieze îndeaproape aceste costuri.”

Aceste explicații ale apariției contabilității industriale, sau ale progreselor sale, nu sunt totuși singurele care au fost propuse. Unii au subliniat rolul asociațiilor de ingineri taylorieni (Wells, 1977). Acestor explicații manageriale se opun celor care încearcă un demers critic, care arată că nevoia de supraveghere a mâinii de lucru a condus la dezvoltarea contabilității interne a uzinelor. Este clar că urmărirea fluxurilor de resurse este un element al controlului intern.

Se pare că în Marea Britanie întâlnim o mai mare densitate a sistemelor de precursori. Filatura engleză de bumbac Charlton Mills comporta, cel puțin din 1810, dispozitive perfecționate, care cuprindeau cesiuni interne, costuri standard, centre de profit și dispunea, conform unei reguli care devine generală, care în Franța va rămâne nemodificată până la apariția Planului Contabil General PCG din 1947, sistemul contabil integrat.

Revoluția industrială nu pare să generalizeze și să amplifice o tendință perceptibilă tot mai mult în istorie, în cadrul organizațiilor care prefigurează industria reunind capitaluri importante și impunând noi relații salariale. Textilismul italian, pentru a oferi un exemplu foarte vechi (înainte de publicarea tratatului lui Pacioli în 1494), cum a fost cel din Florența al manufacturii de mătase și lână aparținea unei ramuri a familiei Medicis ale cărei conturi sunt păstrate la Universitatea Harvard. Un sistem creat în 1431, organizat în partidă dublă în 1441, ajunge la maturitate în jurul anului 1530. Ne putem referi (Garner, 1954; Vlaemminck, 1956) la cazul țesătorilor de lână Del Bene la Florența în jurul anului 1350, la exemplul activității textile din Prato sau cel al minelor de argint și cupru ale familiei Fugger în Austria în jurul anului 1570, și mai ales extraordinara organizare contabilă a lui Cornelius Von Bomberghen, unul din asociații tipografului francez Hristophe Plantin, stabilit la Anvers și care din octombrie 1563 până în februarie 1567 îi permitea să urmărească formarea costului fiecărei cărți pe care o imprima.

Unii remarcău că cel puțin în literatură, marile exploatații agricole prefigurau, prin metode de gestiune preconizate, viitorul industriei. S-a estimat că o contabilitate a costurilor exista în vechiul Egipt, cu 3000 de ani înainte de Hristos, pentru determinarea unor impozite echitabile asupra recoltelor.

Practica a precedat teoria, cu un decalaj variabil, conform țărilor respective. Se pare că în Franța au apărut numeroase tratate de contabilitate industrială înaintea Marii Britanii, unde Nikitin situează în 1885 primul manual (Garcke și Fells). În același an, în SUA, inițiativa revine căpitanului

Metcalfe. Atunci când acesta își prezintă sistemul la American Society of Mechanical Engineers. Un inginer încă puțin cunoscut atunci, Frederick Winslow Taylor are următoarea intervenție: „Noi ceilalți de la Midvale Steel Co., am avut ocazia să practicăm 10 ani un sistem similar celui al lui M. Metcalfe.” Chandler (1977) estimează că Taylor s-a inspirat de la pionierii companiilor drumurilor de fier. Se pot estima câteva zeci de texte dispărute în Franța la această dată, cum au fost lucrările lui Barré, care își publică cursul la ESCP în 1872. Textul precursorului Savary (1673) comportă chiar unele elemente, dar prima lucrare franceză consacrată contabilității de gestiune în industrie pare a fi cea a lui Payen (1817). Trebuie să considerăm contabilitate de gestiune aceste calcule episodice efectuate, pe baza datelor anuale, aparent extracontabile (și uneori foarte avansate ca în lucrarea lui Lardner, publicată în 1850, privind drumurile de fier, sau alta din 1856, din Franța, consacrată „efectului pantelor asupra costului complet la viteză mică”), sau trebuie să se țină seama, așa cum o fac istoricii contabilității, de exigența unui sistem în partidă dublă care fiabilizează calculele de costuri? Ce loc trebuie acordat acestor pionieri? Conform criteriilor reținute, se va efectua datarea finală pe mai multe zeci de ani, sau pe mai multe secole.

În orice caz, producția de masă și taylorismul dau un impuls acestor preocupări la începutul secolului XX. Rolul inginerilor rămâne fundamental. În 1915, remarcă unui celebru discipol al lui Taylor, Henry Gantt este revelatoare: „Regretatul Frederick W. Taylor și-a dat seama, de mai bine de 25 de ani, că eforturile de ameliorare a metodelor de fabricație erau astfel împiedicate de contabili, ceea ce l-a ambiționat să devină el însuși contabil expert pentru dejucarea acestor tentative.” Nu se cunosc subestimările rolului inginerilor militari: căpitanul Metcalfe la arsenalul din Frankford, apoi Watervliet, căpitanul Lee la Springfield, predecesorul lui Metcalfe, mai târziu locotenent –colonelul Rimalho în stabilimentele de artilerie și la atelierele din Nevers.

Curentul taylorian numit, în Franța, al Organizării Științifice a Muncii (OST) a dus la apariția în țările anglo-saxone a unei generații noi de contabili industriali. Presați de a fi recunoscuți de contabilii „financieri” și fără îndoială, pentru dezvoltarea unei doctrine care îi legitimau în ochii inginerilor, ei creează asociații profesionale în SUA. National Association of Cost Accountants, IMA de astăzi a fost fondată în 1919; Marea Britanie dispune de o asociație comparabilă Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) după 1919; în Canada există Société des Comptables de Management. De reținut că în Franța nu a apărut un astfel de organism.

OST (Organizarea Științifică a Muncii) a plasat contabilitatea în centrul dispozitivelor care permit managerilor să conducă întreprinderi. Treptat ea va avea încercări de construcție a unei adevărate organizări științifice a managementului la care va contribui din 1901 americanul Alexander N. Church; el descriesese mijloacele de calcul ale costurilor orare pe mașină conform ratelor modulate pentru fiecare și integrează astfel contabilității tratamentul complet al cheltuielilor generale printr-un sistem de costuri prestabilite care pune în evidență costul subactivității. În calitate de precursor, el se opunea deja imputării cheltuielilor la prorata timpilor mâinii de lucru (principiul taylorian) și a fost un pionier al opoziției față de ceea ce va deveni *direct costing* (vezi capitalul 6). În 1915, Henry Gantt stabilește principiul care va deveni imputarea națională a cheltuielilor fixe (vezi capitalul 2 și 6).

În Franța, în anii 30, curentul pozitivist al „costului complet”, condus de CNOF și CEGOS, tinde astăzi spre demersul *activity based costing* (ABC). Dar exemplul unuia dintre principalii săi actori, Rimaillho arată că el nu este rezultatul exclusiv al voinței de a utiliza datele contabile pentru a orienta comportamentele.

2. Influența asupra comportamentelor sau tentația relativistă

Pe măsură ce se perfecționează (și unii arată că pentru aceasta ea se perfecționează), contabilitatea de gestiune este considerată ca un instrument de urmărire, delegare, respectiv de orientare a comportamentelor. Dacă taylorismul a perfecționat tehnica de calcul a costurilor, el a arătat și că acea contabilitate industrială nu servește numai la calcularea costurilor complete ale produselor, ci urmărește fluxurile, supraveghează și compară realul și previziunea. Vom putea dirija de la distanță și practic vom fi informați în timp real. În timp ce protagoniștii unei rupturi, aceea a descentralizării datorită controlului de gestiune, este înlocuită cu *centralizarea datorită descentralizării*, Taylor implementează o contabilitate a costurilor în 1896 la Lorain Steel, al cărui director este Coleman Du Pont de Nemours, cel care va relua afacerea de familie împreună cu cei doi verișori.

Responsabilul contabilității de la Lorain se numește R.N. Durham, care va trece la Bethlehem Steel, doi ani mai târziu unde îl va solicita pe Taylor, care va deveni astfel directorul contabilității firmei. E.I. Du Pont de Nemours (avansul acestei firme în domeniul contabil este cunoscut și de această competență va profita și General Motors, atunci când, în

1920 acționarul său Du Pont îi trimitea o echipă completă de manageri, sudată în jurul noului director general, apoi președinte al departamentului Pierre Samuel Du Pont de Nemours, Alfred P. Sloan). În mod just, în același timp (1899) o autoritate contabilă a epocii, N.J. Arnold salută exemplaritatea sistemului contabil de la Hyatt Roller Bearing Co. O bună afacere este dirijată de un tânăr diplomat al MIT (Massachusetts Institute of Technologies), un anume Alfred P. Sloan. El era spre finele studiilor la universitate în 1895, după care tatăl său și un asociat l-au cumpărat pentru 5000 dolari în 1898. Fiul va dezvolta afacerea datorită mai ales comerzilor lui Ford (65% din cifra de afaceri în anumite momente) și o va revinde desigur la 13,5 milioane dolari unui N. Durant, fondatorul lui General Motors căruia îi va lua rapid locul pentru a face din G.M. cea mai mare întreprindere din lume. Instrumentele utilizate autorizează o adevărată revoluție. Unele mentalități trebuie modificate.

Așa cum dimensiunea întreprinderii sporea prin diversificarea producțiilor, extinderea și complexitatea făceau necesară o anumită delegare a responsabilităților. Stăpânirea costurilor trecea mai mult ca niciodată prin stăpânirea performanțelor persoanelor cărora li se delega o anumită parte a puterii economice; contabilitatea părea să fie instrumentul ideal al gestiunii de la distanță. În mod clar, calculul costurilor produselor nu mai reprezenta de atunci decât un obiect între altele al contabilității de gestiune, din ce în ce mai orientată spre evaluarea centrelor de responsabilitate devenite unități de bază ale sistemului creat în 1921 de Alfred Sloan la General Motors și pe larg copiată după aceea. Acest sistem se baza pe o delegare limitată a puterii de decizie asociată cu ceea ce se numește astăzi un „contract de gestiune”, subordonatul angajându-se în schimbul unei anumite autonomii să realizeze obiectivul cu mijloace specifice. Vom observa că era vorba și pentru G.M. de cunoașterea calculului nevoii de finanțare pe care o implica un produs și nu numai de costul său. Henry L. Gantt, în 1915, arată destul de clar calea pe care au urmat-o anglo-saxonii: „Teoria noastră asupra urmăririi costurilor subliniază că una din funcțiile sale majore este de a permite responsabilului uzinei să știe sau nu dacă el efectuează munca de care este responsabil în modul cel mai economic posibil, sau, această funcție este ignorată de majoritatea sistemelor actuale. Mare parte dintre contabili care încercau să afecteze astfel de timpi de producție pentru cifrele lor pe care nu au nici un interes să le producă atunci când ele există. [...] Analiza costurilor trebuie să informeze responsabilul uzinei despre măsura în care el se apropie de optimum și de rațiunile pentru care se distanțează de acesta, [...] să

compare în performanță ceea ce a fost făcut și ceea ce ar trebui făcut. Costurile nu au interes decât prin comparație, și o comparație nu are valoare decât în raport cu o normă așa cum sunt cele care pot fi stabilite de ingineri.” (Gantt, 1915, p. 1056).

Ideea o regăsim în Franța, puțin timp după aceea, la un alt discipol al lui Taylor: „Determinarea costurilor complete, perfecționate de inginerul căruia îi este necesară, devine din acest motiv o ramură a științei afacerilor cu totul distinctă de contabilitatea comercială obișnuită.” (Introduction de C. Bertrand Thompson la Charles Buxton Going, *Principes d'organisation industrielle (The Principles of Industrial Engineering)*, Paris, Payot, 1922, p. 9).

Observăm că astfel de preocupări rămân fundamentale pentru gestionarii de astăzi, care trebuie să asocieze cei doi poli: *să cunoască pentru a influența, să informeze pentru a face să se producă influență*. Cunoașterea costurilor produselor rămâne necesară pentru a măsura competitivitatea, pentru a fixa prețuri atunci când există o anumită latitudine, dar rămâne tot atât de importantă urmărirea performanțelor responsabililor, care pot influența costurile prin ameliorarea proceselor pe care le dirijează și, într-o perspectivă pe termen lung, să se asigure de pertinența marilor decizii, ale strategiei. Terminologia nu este aleasă prin hazard: Anthony explică cum a fost întărit conceptul de *management accounting* pentru a marca opoziția dintre demersul care pune accentul pe faptul că „sunt ființe umane cei care utilizează cifre” și caută astfel să influențeze comportamentele decidenților, și aceia care „au singurul obiectiv de a determina costul produselor industriale”, ceea ce ar însemna contabilitatea „analitică” reductoare.

Dacă iluzia pozitivistă are riscurile sale, ideea că aceste calcule ale costurilor nu sunt niciodată exacte poate conduce la imputări pur „politice” care vizează nu să cunoască un cost, ci să facă să funcționeze o cheie de repartizare.

S-a spus că anumite firme japoneze imputau „cheltuielile generale” la prorata mâinii de lucru pentru a incita reducerea lor. „Pozitiviștii” înșiși nu au scăpat tentației. Taylor admitea să repartizeze cheltuielile la prorata mâinii de lucru, deoarece „este aceea căreia îi consacram toate eforturile noastre”, spunea el în 1896. Și politehnicianul Detoeuf, fondator al Alsthome, președinte CEGOS, scrie în 1937, într-un text celebru că „în fața a trei modalități similar rezonabile, de repartizare a cheltuielilor mele generale. [...] Eu pot alege”. Vom reveni.

PRIMA PARTE

Noțiuni și principii fundamentale

În timp ce următoarele două părți se vor referi la producțiile contabilității de gestiune și artei de a se servi de acestea, prima parte aranjează decorul: care sunt costurile care pot fi pertinente pentru manageri? Ce model economic al întreprinderii permite o apreciere rațională? Cum se organizează contabilitatea pentru a realiza aceste aspecte?

Capitolul 1

CONCEPTE DE COSTURI PENTRU DECIZIE

Managerul este o persoană care „trebuie să îndeplinească obiective prin intermediul acțiunii altor persoane” (Anthony, 1988). Informația de care el are nevoie este, prin natura ei, puțin normalizată, depinde de obiectivele pe care el le urmărește și de maniera în care acesta lucrează cu echipa sa. Adevărul despre costuri: nu există un calcul de costuri pertinent în sine. „Un bun nu are un cost în sine chiar dacă el reprezintă o totalitate” (Riveline, 1995). *Costul constituie o construcție.* În acest context este necesară existența unor concepte clare.

Pentru a lua o decizie, sunt importante întotdeauna patru informații privind costurile:

- Ce costuri sunt afectate prin decizia de luat?
- La ce se renunță dacă se alege o soluție sau alta (a decide înseamnă a renunța)?
- Cum se vor comporta costurile care antrenează opțiunile avute în vedere după luarea deciziei? Care este logica, ce legi vor urma ele?
- Cum se poate acționa asupra lor?

1. Care sunt costurile afectate prin decizie?

1.1. Costurile pertinente

Ceea ce contează în analiza unei decizii este ca ea să schimbe. Tot ceea ce rămâne în aceeași stare, oricare ar fi opțiunea reținută, este nepertinent, și nu are influență asupra acestei opțiuni (vezi Emery, deja citat). Costurile de integrat în calcule sunt cele care se modifică potrivit opțiunilor finale reținute.

Aplicarea acestui principiu presupune identificarea mai întâi a orizontului temporal corect. Acesta este cel prin care decizia este considerată ca având efecte. Orizontul strategic nu comportă aceleași mize, ca și decizia punctuală. Prima chestiune se referă la: *cât timp vor dura efectele deciziei asupra costurilor de astăzi?* Trebuie luate apoi în considerație toate costurile afectate, pe acest orizont, suma lor sau legea lor de variație. Un cost pertinent nu este numai un cost *suplimentar* determinat de o decizie, ci și un cost considerat ireversibil, chiar dacă ar fi fost sau nu reversibil.

Trebuie puse două întrebări majore:

- Pe ce orizont ne angajează decizia studiată?
- Ce costuri vor fi modificate pe acest orizont și cum?

Exemplu. Acceptarea unui pasager în plus într-un avion rezervat pentru un grup de 200 de participanți la un congres nu modifică situația costurilor zborului, care depinde de mulți alți factori; unii sunt legați de faptul că avionul parcurge un traseu independent de influența ratei sale de umplere. Poate acest al 201-lea pasager va avea șansa să călătorească gratuit. Întâlnim în acest caz un eveniment punctual cu efect slab și mai ales recurent asupra costurilor.

În schimb, publicarea unui tarif care propune oricărui pasager care nu-și rezervă loc să obțină un bilet la tarif redus de 75% dacă rămân locuri vacante, este o opțiune strategică dacă se admite că acest tip de ofertă are mari șanse de a modifica comportamentele unei părți semnificative a călătorilor, respectiv de a modifica încasările pe zbor, de a afecta anumite costuri induse prin alegerea clienților (rezervare) și să facă mai dificilă alocarea optimă a aparatelor pe trasee (aspect al *yield management*) în rațiunea imprevizibilității crescânde. A trata acest caz ca pe precedentul ar fi o eroare fundamentală. Nu ne mai aflăm în logica managerială a cazului precedent: volumele pasagerilor respectivi sunt fără măsură comună și impactul publicării acestui tarif se vor face simțite atâta vreme cât va fi menținut. Aproape nici un model economic nu este „pertinent” în primul caz, în timp ce aici acest ansamblu al modelului economic poate fi revăzut. A raționa „la marjă” este posibil într-un caz și nu în celălalt.

Cazul cel mai simplu de costuri nepertinente este cel al *costurilor trecute*: cheltuielile nerecuperabile deoarece sunt deja efectuate. Aceste *sunk*

costs „costuri ascunse” chiar dacă ajung uneori la suprafața registrelor contabile prin jocul etalonării cum sunt amortismentele imobilizărilor sau cheltuielile de repartizat, nu mai au importanță pentru viitor. Fiind nerecuperabile, ele trebuie ignorate în studierea deciziei.

Cazul *costurilor viitoare* este mai delicat. Cheltuielile „inevitabile”, încă neefectuate dar angajate înaintea deciziei în cauză și imposibil de modificat în viitorul acoperit prin decizie nu sunt de luat în seamă în opțiune.

Exemplu. Am închiriat un echipament plătiind un preț forfetar pentru un trimestru. Uzanza pe parcursul acestui trimestru (munca pentru X sau pentru Y) ar trebui să ignore costul locației dacă aceasta a fost plătită dinainte fără rambursare posibilă sau dacă ea este datorată orice s-ar întâmpla. Explicația că s-a plătit echipamentul și că trebuie utilizat nu este un bun argument dacă nu rezultă nici o economie viitoare. Aceasta poate conduce, în cazuri limită, la rămânerea în eroare în numele unui fel de justificare ulterioară.

În schimb, dacă se are în vedere producerea imediată pe stoc se evită prelungirea timpului de locație viitoare până la un trimestru, ceea ce va reduce locația, miza merită analiza.

Totuși, raționamente de acest tip se pot referi la o gestiune mioapă și periculoasă pentru viitorul întreprinderii. Un cost trecut (sau inevitabil la un orizont dat) nu poate fi ignorat într-o decizie prezentă decât dacă această decizie nu contribuie, prin ignorare să-l facă recurent.

Exemplu. Presupunem că vindem un produs de 10 € pe care îl cumpărăm cu 2 €, dar că trebuie să suportăm 10 000 € pe lună cheltuieli de locație a unui depozit ale cărui instalații nu permit vânzarea lunară decât a 25 de unități pe zi. Este clar că această activitate este structuralmente deficitară deoarece cei 8 € câștigați prin prețul de cumpărare nu aduc decât $8 \cdot 25 \cdot 30 = 6\,000$ € pe lună, ceea ce nu acoperă locația. Dar pentru o lună dată, această locație este cerută, în sensul că este inutil să ținem seama de activitatea lunii pentru a decide. Ne putem limita la a considera contribuția produsului la acoperirea cheltuielilor, deci ceea ce se raportează la produs, locația fiind exclusă, fie $(10-2) \cdot 25 \cdot 30 = 6\,000$ € și prin compararea acestei sume cu contribuțiile care ar fi raportate în privința altor activități posibile în cadrul lunii.

În plus, dacă produsul în cauză este deja cumpărat, opțiunea nu mai este decât între a-l vinde pentru $10 \cdot 25 \cdot 30 = 7\,500$ €, sau de exemplu, de a renunța la rabat care va face sigur vânzarea mai atractivă.

Astfel de calcule sunt corecte dar nu pot fi considerate decât punctuale deoarece, prin construcție, ele ignoră viitorul care va face posibile alte opțiuni. Nu trebuie să pierdem din vedere că exploatarea este deficitară chiar dacă, pe termen scurt, este mai bine să te asiguri decât să nu faci nimic.

Regăsim această chestiune dacă ne reorientăm spre teoria economică, potrivit căreia, costul pertinent, pentru a decide un nivel al producției era *costul marginal*, respectiv costul suplimentar generat de o cantitate

suplimentară. Este posibil, într-adevăr să se măsoare două tipuri de costuri marginale:

- costul marginal *pe termen scurt*, care presupune că volumul suplimentar este efectuat fără extinderea capacităților, cele libere existente permițând creșterea producției cu mijloace constante;
- costul marginal *pe termen lung*, care ține seama de costurile suplimentare generate de extensia viitoare a instalațiilor considerată progresiv necesară prin acumularea de producții suplimentare.

Distincția dintre cele două costuri marginale ține cel puțin de starea circumstanțială a ratei folosirii capacităților față de ocazia de a le utiliza, numai în perspectiva adoptată pentru a trata decizia. A raționa conform costului marginal pe termen scurt, înseamnă a ignora că satisfacerea unei cereri presupune să dispui în prealabil de capacități libere a căror existență nu este gratuită, chiar atunci când costul este inevitabil pe termen scurt și când aceasta încurajează în a-l considera ca nepertinent pentru decizie. În schimb, această perspectivă este refuzată în costul marginal pe termen lung, care poate integra chiar costul finanțării capacităților.

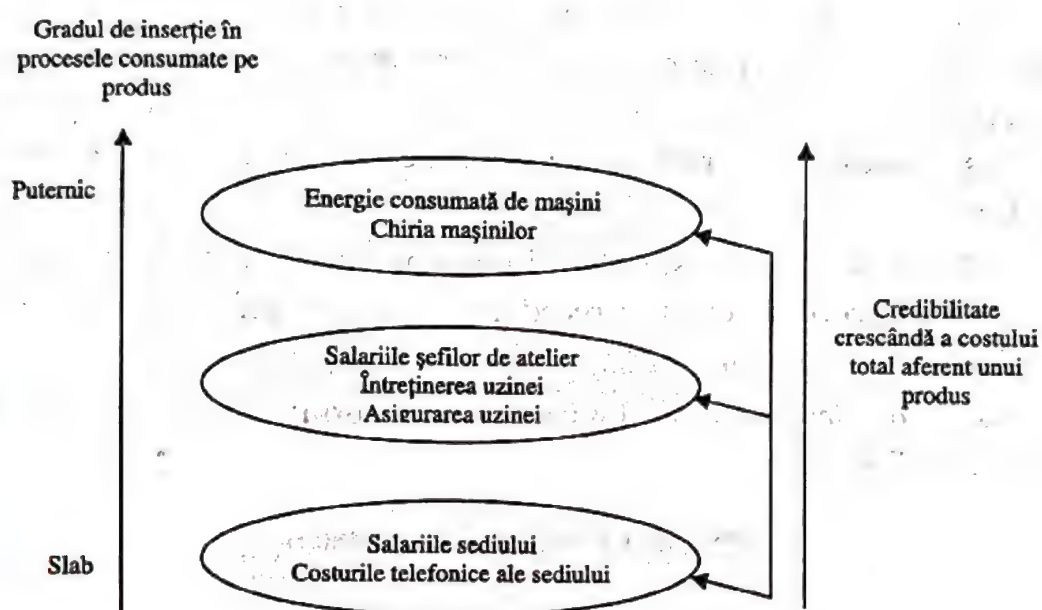
Exemplu. Un exemplu celebru este cel spus de călătorul din Calais. Un călător se prezintă la Gara de Nord din Paris în momentul în care trenul de Calais va pleca cu locuri neocupate. A invoca costuri pertinente și deplina iluzie explică SNCF că ar fi echitabil ca el să plătească măcar câteva centime, corespunzând cheltuielilor foarte limitate privind urcarea la tren pe care le va suporta (costul marginal pe termen scurt). Se poate opune ideea că SNCF adăugând un vagon pentru 100 de călători suplimentari, spre exemplu un tren pentru 3 000, o cale ferată pentru un milion, societatea poate legitima imputarea către „călătorul din Calais” centima de preț a unui vagon, trei miimi din prețul unui tren, milionimea prețului unei căi ferate, (...) ceea ce pe o linie în extensie, este perfect justificat (Worms, 1965).

1.2. Costuri directe și indirecte

Identificarea costurilor afectate de o decizie este cu atât mai simplă cu cât acestea sunt formate din consumuri specifice pe obiect (produs, entitate, proces) asupra căruia acționează decizia. Planurile Contabile Generale consideră costuri directe pe cele care sunt angajate pentru un singur produs. În practică, se califică prin extensie costuri directe cele specifice oricărui alt obiect de calcul. Costurile comune mai multor obiecte de calcul sunt numite indirecte. Credibilitatea totalului acestor consumuri imputate unui produs sau altui obiect de calcul este apriorică cu atât mai puternică cu cât ea cuprinde mai multe costuri directe (schema 1.1). Costurile indirecte au relații mai mult sau mai puțin strânse cu produsul dat. Unele îi

sunt specifice deoarece rezultă din resursele consumate pentru el (și din alte produse): chiria unei mașini care intervine în fabricația diverselor producții, sau energia pe care o consumă. Altele sunt ceva mai distante: asigurarea clădirilor uzinei, cheltuielile de întreținere cotidiană, costurile salariale ale șefilor de atelier, costurile de ordonanțare. Altele sunt și mai îndepărtate: salariile personalului sediului central, facturile privind telefoanele direcției generale.

Schema 1.1 – Credibilitatea costurilor totale ale produselor



Exemplu. Vor fi directe produsului A materia primă X, care nu este consumată decât pentru produsul A și numai pentru acesta, mâna de lucru ocupată cu operațiile de vopsire A, amortismntul utilajului de vopsire care nu este folosit decât pentru acest produs, excluzând pe oricare altul. În schimb, vor fi indirecte costul lunar al personalului care a fost ocupat în unele zile cu produsul B, amortizarea unui utilaj care servește în operații aferente mai multor produse.

1.3. Costurile pe stadiu

Dacă se ajunge, datorită existenței costurilor indirecte la alocarea la produse a ansamblului cheltuielilor întreprinderii, vom fi capabili să determinăm rezultatul degajat de fiecare produs și prin suma acestor rezultate se obține rezultatul global al întreprinderii. Dacă, în schimb, nu se alocă toate cheltuielile produselor nu se poate determina decât o marjă pentru fiecare, ansamblul marjelor contribuind la acoperirea costurilor

nealocate. Rezultatul întreprinderii constituie diferența dintre aceste marje și costurile nealocate produselor.

O marjă este apreciată după natura costului care o generează. În mod obișnuit în formarea costurilor de exploatare se disting următoarele stadii (schema 1.2):

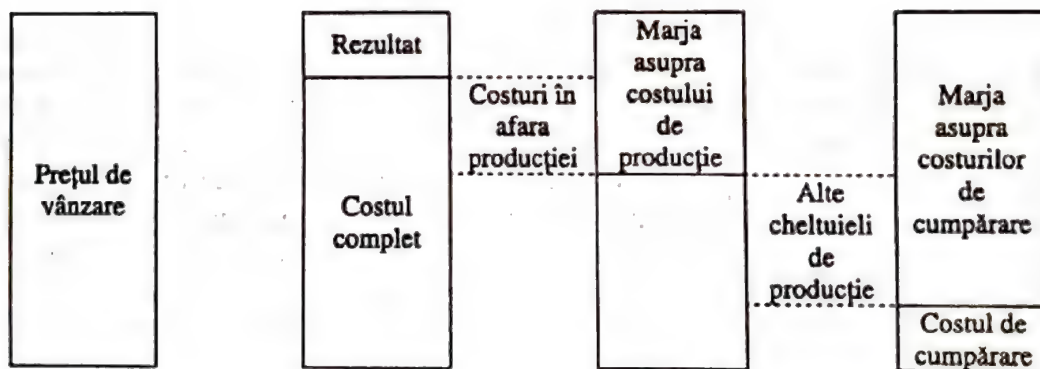
- *costul de cumpărare* este totalul costului unei aprovizionări sau al unei mărfi, pentru a fi disponibilă în întreprindere; el reprezintă suma prețului de cumpărare și a cheltuielilor de punere la dispoziție (se poate vorbi de marja asupra costului de cumpărare);

- *costul de producție* sau de fabricație este totalul a ceea ce costă un produs terminat: este suma costului de cumpărare și a costurilor adăugate de întreprindere în operațiile de producție; diferența dintre prețul de vânzare și costul de producție constituie marja asupra costului de producție;

- *costul de distribuție* este totalul cheltuielilor de distribuție. Definiția sa nu este concepută ca și precedentele, drept referință, la cummul cheltuielilor angajate în amonte;

- *costul complet* este totalul a ceea ce costă un produs vândut, inclusiv costul de distribuție.

Schema 1.2 – Costurile pe stadiu



În capitolul precedent s-a observat că analiza marjelor simple, respectiv a costurilor parțiale pe produs nu este în sine mai puțin utilă decât analiza rezultatelor, respectiv a costurilor complete. Acestea sunt informații diferențiate pentru utilizatori diferiți.

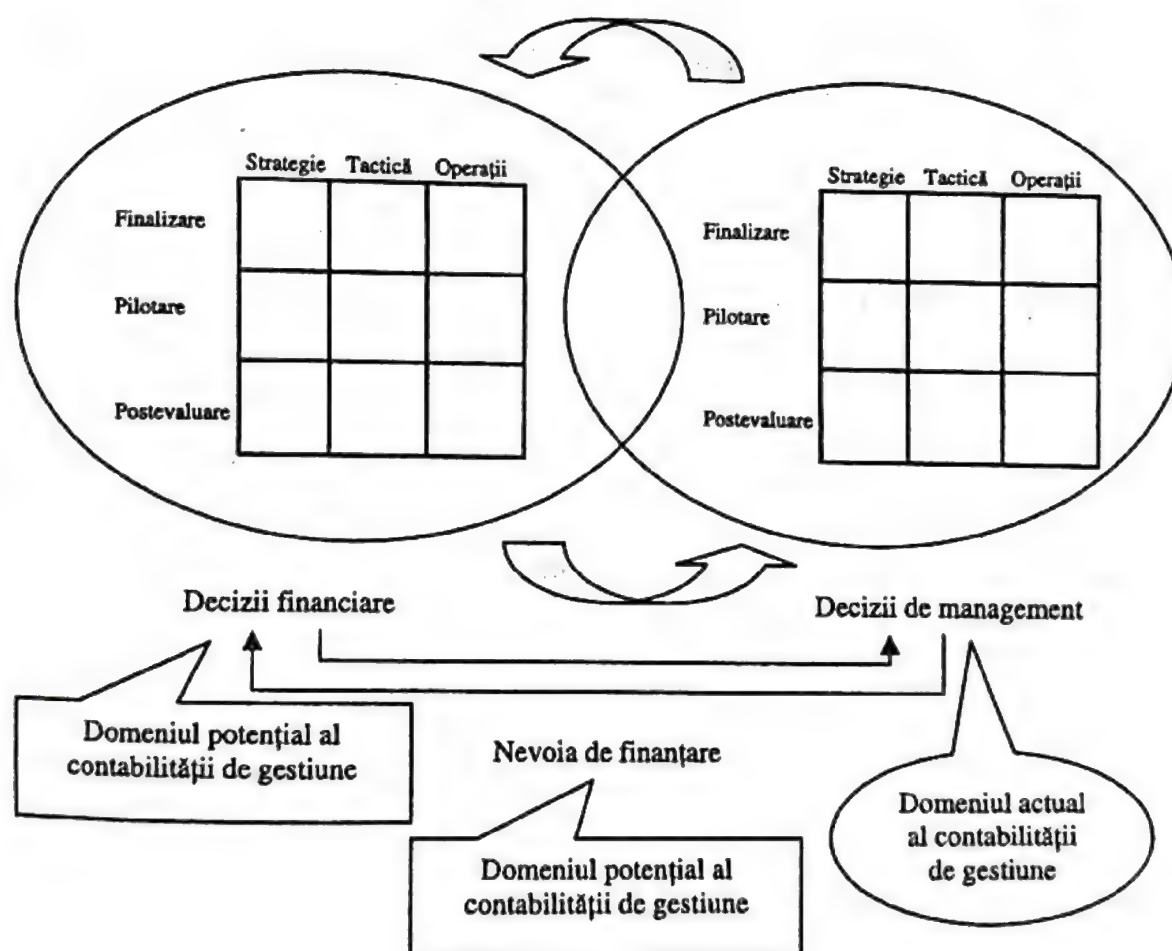
Stadiile succesive de cumpărare, producție și vânzare consumă resurse care vor trebui să fie finanțate în prealabil (schema 1.3); este foarte rar când întreprinderea poate aștepta o reglare a clienților săi pentru plata furnizorilor și salariaților. Această finanțare a lui însuși exprimă costul

capitalului: capitalurile împrumutate trebuie să fie remunerate printr-o dobândă; capitalurile aportate de acționari constituie o resursă a cărei cost există chiar dacă nu are forma unei dobânzi și nu este contabilizat ca o cheltuială. Într-adevăr, acționarii așteaptă o remunerare a investiției lor și a riscului pe care-l comportă, ei speră în „crearea de valoare”, respectiv o îmbogățire.

Nu este suficient să se acopere costurile de exploatare cu prețul de vânzare, trebuie ca marja degajată să permită remunerarea suficientă a capitalurilor investite care au permis realizarea sa.

Deciziile de finanțare și management sunt în interacțiune pentru că sunt complementare. Exploatarea degajă, de asemenea, resurse financiare (credit furnizori).

Schema 1.3 – Două sfere de decizii consacrate a fi în interacțiune



2. La ce se renunță?

Orice opțiune determină renunțarea fie la resursele pe care le consumă, fie la o altă soluție avută în vedere pentru utilizarea resurselor.

Sacrificiul pe care îl face în acest din urmă caz este „costul său de oportunitate” sau care s-ar numi mai bine cost de renunțare (Boisvert, 1991).

Unii economiști (vezi citarea lui Staubus) merg mai departe considerând că orice decizie constituie un sacrificiu și orice sacrificiu reprezintă un cost de oportunitate. Aceasta ar fi deci valoarea resurselor consumate dacă ele nu ar avea altă utilizare identificată în momentul deciziei sau valoarea creată prin utilizarea alternativă a resurselor în cazul invers. Anthony (1988, p. 192) explică astfel cum costul de oportunitate constituie „costul variabil plus marja refuzată”.

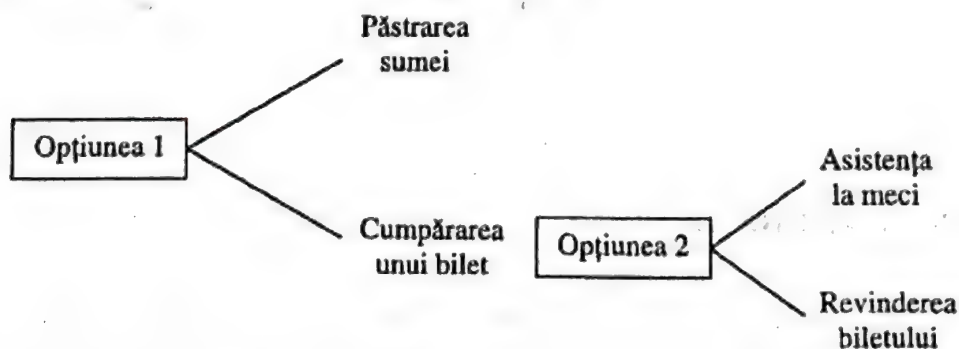
Practica curentă pare mai restrictivă și nu evocă în general noțiunea de cost de oportunitate decât pentru a desemna o utilizare alternativă, identificată la care s-a renunțat în momentul afectării resurselor.

Costul de oportunitate este astfel „sacrificiul în termeni reali pe care îl suportă un subiect economic care procedează la o alegere între mai multe acțiuni posibile: când acest subiect se angajează într-o activitate specifică dată, spre exemplu o producție, costul pe care îl suportă constă în valoarea ocaziilor pe care nu le-a observat, respectiv în valoarea bunurilor și serviciilor care nu pot fi create deoarece resursele utilizate nu mai sunt disponibile pentru alte utilizări”. (Barre, 1996, tome 1, p. 7)

Exemplu. Cumpărați un bilet de 50 € pentru a asista la finala Cupei Mondiale de Fotbal. Dacă (schema 1.4), dumneavoastră nu aveți o altă utilizare pentru această sumă, costul de oportunitate a acestei cumpărări ar fi fost de 50 €. Odată sosit la stadion, constatați că puteți revinde acest bilet pentru 1500 €. Intrând în stadion, dumneavoastră sacrificați astfel 1500 €. Costul de oportunitate al deciziei de utilizare a biletului dumneavoastră este de 1500 €. Este ceea ce sacrificați dumneavoastră pentru a vedea meciul.

Costul pertinent al opțiunii 2 (intrarea în stadion sau revinderea biletului) este un cost de oportunitate, prețul plătit fiind un cost trecut (sunk cost).

Schema 1.4 – Opțiunile și costurile de oportunitate asociate



Acest punct este una din rațiunile principale ale neînțelegerii durabile a economiștilor față de contabilitatea în cost istoric, care nu ia în considerare decât alegerea inițială descrisă în schema 1.4 (fără aplicarea celebrei reguli a prudenței pentru a proviziona sau amortiza). În economie, singurul cost pertinent este costul de oportunitate, deoarece orice decizie de alocare a acestor resurse comportă prin definiție un cost și numai unul, care reprezintă ceea ce se sacrifică. Polemica a fost singulară în anii 80, sub influența de la London School of Economics. Ea apăra mai ales textele viitorului laureat al Premiului Nobel Ronald Coase, pentru care noțiunea pertinentă este: „Acea a costurilor de oportunitate sau a costului alternativ. Când despre o acțiune dată se spune că nu valorează cât costul acesteia, aceasta înseamnă că se preferă o altă soluție” (Coase, 1973, p.108). „Astfel, când un om de afaceri a ales o activitate, costul acesteia (în sensul economistului) poate fi considerat drept încasările nete care ar putea fi obținute dacă nu ar fi luată această decizie, respectiv, venitul pierdut” (Baxter, 1991). „Costul de utilizare a unei resurse oarecare este (a) costul său viitor de achiziție sau de producție, dacă această utilizare va obliga la cumpărarea sau producerea altei unități, (b) potențialul său de service în cea mai bună utilizare internă la care se renunță în rațiunea utilizării analizate, (c) valoarea sa netă de revânzare, dacă utilizarea înlocuiește vânzarea. Apreciem în cazul (b) că nu este compatibil cu normele obișnuite ale contabililor în materie de probă și cuantificare, (c) este cazul cel mai puțin frecvent și contabilii de gestiune trebuie să cuantifice cel mai adesea costurile prin referința la costul curent de înlocuire (prin achiziție sau producție), ca moștenitor al costului viitor de înlocuire” (Staubus, 1971). În controlul de gestiune, utilizarea prețului de cesionare internă poate juca un rol cheie. Ea face apel în anumite cazuri la costul de oportunitate.

Exemplu. În societatea Z, departamentul comercial are în vedere să întreprindă vopsirea localurilor sale. Acesta ar putea să se adreseze unei societăți exterioare care-i propune un deviz de 40 000 €. Departamentul Agencements (Intermedieri) al societății Z, specializat în amenajarea magazinelor este capabil la rândul său să efectueze aceste lucrări. El estimează că se vor solicita 300 ore de lucru. Conform contabilității lui Z, ora de lucru costă 120 € în departamentul Agencements. Ce preț trebuie să-i propună pentru a-i permite să optimizeze alegerea furnizorului, respectiv să pună departamentul comercial în situația de a alege soluția cea mai bună pentru societatea Z în ansamblul său?

Pentru a fixa un tarif intern coerent, se determină prețul orar care permite departamentului comercial să aleagă soluția care, fiind mai puțin scumpă din punctul său de vedere este asemănătoare și pentru societatea Z.

Dacă se presupune că departamentul Agencements funcționează pe deplin, cele 300 de ore consacrate lucrărilor interne determină o pierdere de 66 000 € (300 h la 220 €). Pentru Z, ca de altfel pentru acest departament, costul intervenției interne este această cifră de

afaceri pierdută. Trebuie să se propună un deviz la costul de oportunitate a timpului trecut, respectiv 66 000 €.

Se va obiecta că aceasta incită departamentul comercial să cumpere din exterior pentru 40 000 € o prestație care nu ar costa decât 36 000 € (300 h la 120 €) dacă ea ar fi fost realizată la intern. Aceasta ar fi adevărat când capacitatea de 300 de ore consacrate departamentului comercial ar fi inactivă. Dar aici supracostul plătit, 4 000 €, permite degajarea unei marje de 30 000 € (300 h la 100 €), ceea ce presupune soluția externă mai puțin costisitoare, pentru 26 000 € (fie 66 000 € - 40 000 €).

3. Care este comportamentul costurilor?

Înainte de a opta pentru o soluție, este important să se poată testa comportamentele costurilor pe care ea le va declanșa: ce se va petrece dacă numărul facturilor de stabilit este mai mare de 20% din ceea ce a fost prevăzut? Și dacă întreprinderea trebuie să factureze comenzi foarte variate? Sau livrări parțiale? Care ar fi consecința informatizării procesului? Ce volum critic ar trebui comercializat pentru a se degaja un rezultat net de 2 500 000 € pe an?

Responsabilii au nevoie să cunoască dinamica costurilor, respectiv legile pe care le urmează. Cunoașterea permite modelarea și respectiv capacitatea să simuleze decizii, adică să procedeze la calcule care arată rezultatele probabile ale diferitelor alegeri avute în vedere.

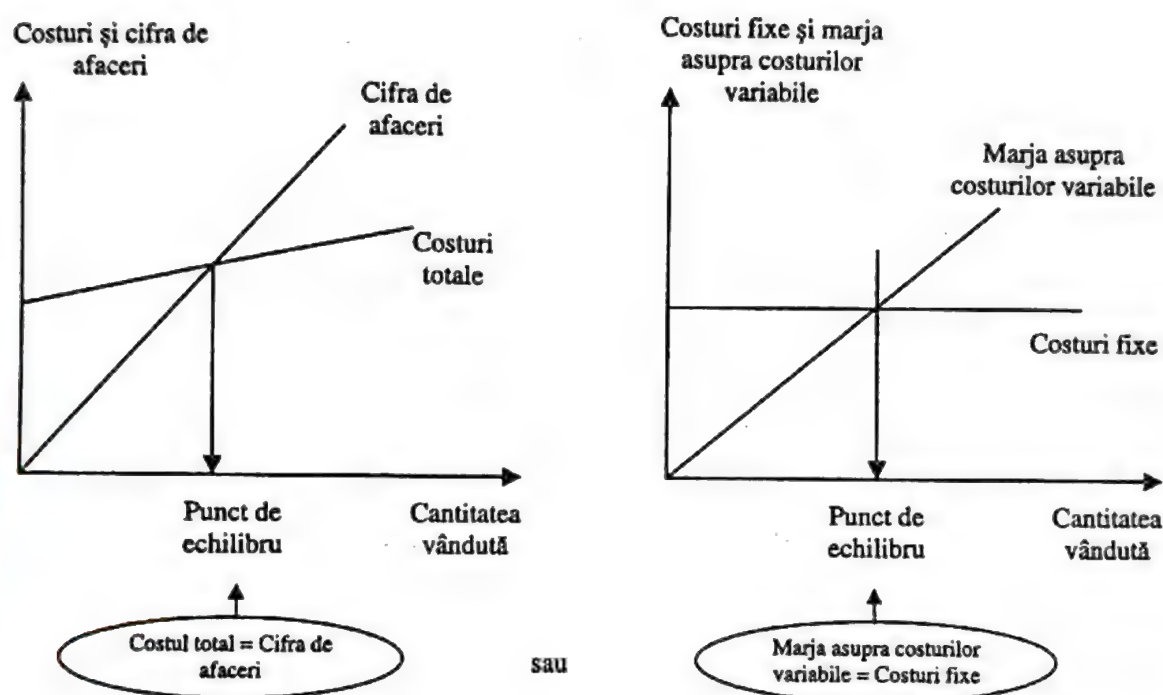
3.1. Trei categorii de costuri

În mod tradițional, contabilitatea de gestiune distinge două feluri de legi economice care se aplică costurilor: se vorbește de costuri „fixe”, insensibile la o variație slabă a activității, și costuri „variabile”, care evoluează în legătură cu această variație. Noțiunii de costuri variabile i se asociază cea de *marjă asupra costurilor variabile*, care exprimă aportul unui produs sau a unei alte surse de venit la acoperirea costurilor fixe. Se spune că s-a atins punctul de echilibru (al unui produs al întreprinderii), când marja asupra costurilor variabile acoperă costurile fixe (grafic 1.1.).

Importanța costurilor „fixe” a devenit prioritară în multe activități: s-a putut estima recent că în procesele de producție automatizate, o structură de costuri de 55% materii prime și furnituri (variabile), 5% mână de lucru și 40 % costuri „fixe” ar fi o medie reprezentativă. Dar deosebirea dintre „costurile fixe” și „costurile variabile” este veche. O regăsim la autorii secolului XIX, Guibault, Metcalfe sau Garcke și Fells care fac distincție între „costurile atelierului” și ceea ce ei numesc „cheltuielile stabilimentului”

„care nu variază proporțional cu volumul activității [și sunt] mai mult sau mai puțin constante, ceea ce pune probleme, deoarece dacă imputarea se face fără discernământ la costurile produselor, acestea par în mod artificial cu atât mai ridicate cu cât activitatea este mai slabă”. Metcalfe (1886, p. 464), în exemplul unei turnătorii, distinge în cadrul cheltuielilor indirecte pe cele cu chiria, asigurările, salariile de încadrare, care sunt fixe; și cele privind furniturile sau cheltuielile cu îmbrăcăminte și micile echipamente că au relații strânse cu numărul de lucrători folosiți.

Grafic 1.1. – Două modalități de prezentare a punctului de echilibru



În fapt, noțiunea de costuri fixe este simplificatoare pentru că nu a fost niciodată foarte clară. Întâlnim, spre exemplu, la Clark (1923, p.51-54) discuția celor două semnificații principale ale acestui concept, apoi mențiunea altor concepții posibile: ar trebui să se considere că unele cheltuieli variază proporțional cu volumul activității în timp ce altele rămân nemodificate? Atunci, spune Clark, nu vor fi decât cheltuieli mixte. Pe de altă parte, remarcă acesta, clasificarea cheltuielilor în fixe și variabile depinde de amplitudinea variațiilor activității avute în vedere, sau de orizontul temporal examinat. Unii autori, arată Clark, sunt mai radicali: ei definesc costurile fixe pe cele care nu ar dispărea dacă s-ar opri orice producție. Dar aceasta pare foarte sumar pentru a ajuta managerii, de altfel ar trebui să se știe dacă este vorba de o decizie momentană a producției și cât timp ar fi valabilă aceasta.

Mai mult, distincția dintre costurile fixe și cele variabile se referă la sensibilitatea costurilor, la ceea ce s-a convenit să se numească variabile volumice: numărul de unități fabricate, care implică variația numărului de ore de mână de lucru sau de mașină. Ori, unele costuri au un comportament mai complex: costul de ordonanțare al unei fabricații nu depinde numai de numărul de unități de fabricat, odată ce procesul a fost lansat, costul de circulație a unui autobuz nu este legat în întregime de numărul pasagerilor. Se vede că este preferabil să se substituie acestei dihotomii dintre costurile fixe și variabile, o clasificare mai aproape de realitate și care leagă costurile fixe de fenomenele și deciziile care le induc, deoarece acesta este elementul aflat în discuție.

Aceasta conduce la îmbogățirea analizei schițate la 1.2. Am văzut cum costurile se pot deosebi conform proximității care există între procesele care le consumă și produsele asupra cărora se caută să se atașeze (costuri directe, costuri indirecte). Un al doilea criteriu apare în prezent: unele costuri consumate, de un proces sau activitate, sunt: *induse prin declanșarea lor* (nu sunt suportate, dacă procesul nu este aplicat); este cazul costurilor variabile. Alte costuri sunt induse de *performanța* pe care întreprinderea o așteaptă de la procese atunci când vor fi declanșate. Dimensiunile acestei performanțe sunt multiple:

- volumul cererii la care se pregătește să facă față, care definește dimensiunea mediilor (efective, utilaje, suprafețe) mobilizate;

- durata de răspuns la cererea neprevăzută: scurtă sau lungă atunci când presupune stocarea (producțiilor, capacității la unitate sau la furnizori);

- varietatea răspunsurilor posibile (număr de opțiuni propuse, standardizare sau măsurare), care induc adesea costuri specifice (competența, polivalența personalului și utilajelor, dimensiunea minimală a loturilor livrate etc.). În loc de a le numi „fixe” costurile angajate pentru astfel de scopuri, tind a fi numite *costuri de capacitate*. Ele determină „capabilitatea”. Ele nu sunt fixe ci sunt modificate atunci când potențialul care le induce este modificat. Aceasta arată că ele *întrețin relații slabe cu volumul producției*, sau că aceste relații cunosc o proximitate variabilă (chiria mașinilor se modifică cu numărul mașinilor, legată de volumul produsului, în timp ce asigurarea clădirilor, în afara asigurării utilajului depinde de alegerea lor: dimensiune, localizare). „Costurile de capacitate sunt asociate capacităților productive puse la dispoziție și menținute disponibile fără a ține seama de volumul real al producției și vânzărilor. [...] Astfel,

caracteristica semnificativă a costurilor de capacitate este faptul că suma lor este legată mai curând de volumul afacerilor pentru care s-au luat dispoziții decât de volumul constatat momentan.” (NACA, 1953, p.12)¹

Costurile de capacitate ale unei activități sau ale unei entități sunt definite drept costurile pe care întreprinderea le angajează pentru ca această activitate sau entitate să fie capabilă să furnizeze o performanță determinată atunci când prestația se declanșează. Această performanță este legată în general de politica generală a întreprinderii (toate lucrurile considerate egale, modificarea sa permite modificarea costurilor). Costurile de capacitate fiind angajate pe o perioadă pentru a fi capabile de...”, ele sunt pierdute dacă performanța pe care o pregătesc nu este cerută, nu se reportează la o perioadă ulterioară.

Exemplu. Amortizarea care exprimă uzura nu este un cost de capacitate. Amortizarea prin învechire constituie un cost de capacitate.

În alți termeni, resursele consumate de activități (și procese) aparțin la două categorii. Unele resurse sunt angajate pentru a garanta că activitatea, atunci când va fi angajată, va putea dispune de mijloacele necesare performanței pe care ea o furnizează: se numesc costuri de capacitate. Alte resurse nu sunt consumate decât atunci când survin evenimente care declanșează activitatea, pentru realizarea performanței așteptate: acestea se numesc costuri variabile. Ele nu sunt în mod necesar repartizate și legate de variabila volumică exprimată de producție, în sensul mai general de care se interesează. Astfel, suma plătită unui controlor pe autostradă este independentă de numărul pasagerilor transportați. Dacă se are în vedere izolarea unui cost pe pasager, costul acestui controlor este un cost variabil comun. Aceasta înseamnă că el variază pe paliere în raport cu unitatea la care se atașează.

Exemplu. Costul unui controlor de pe autostradă este un cost variabil comun în raport cu unitatea „numărul de pasageri transportați”. Se plătește într-adevăr pentru o sumă forfetară dreptul de a transporta un număr de pasageri limitat de capacitatea vehiculului. În fapt, costul acestui punct de control este un cost variabil repartizat funcție de numărul de treceri pe un traseu dat și comun dacă se referă la calculul final al costului pe persoană transportată.

¹ Acest text conține o remarcă semnificativă, ținând seama de inconvenientele pe care le-a produs: „Totuși costurile considerate variabile pentru un scop dat nu sunt întotdeauna în întregime variabile, atunci când se au în vedere alte scopuri.” (ibid., p.14)

Exemple. Sunt costuri de capacitate costul de oportunitate al existenței unui stoc, amortismentul unui utilaj pentru partea care nu depinde de folosirea sa sau chiria dacă este forfetară. Este contextul care permite clasificarea, nu după natură, a consumului.

Aceasta arată că trebuie să facem deosebire între declanșarea unui proces sau unei activități și declanșarea costului acestui proces. Un produs, la unitate sau pentru o serie poate declanșa un proces fără a declanșa costuri suplimentare, atunci când costul acestui proces este un cost de capacitate (determinat de potențialul pus la dispoziție) și nu un cost variabil (determinat prin utilizarea acestei capacități). Dar acest lucru este adevărat numai pe termen scurt; pe termen lung, declanșarea unui proces în mod frecvent va duce la creșterea sau menținerea potențialului necesar, deci a costurilor de capacitate. La discuția de la punctul 1.1 se pot adăuga aspecte legate de costul marginal.

A decide costuri afectate imediat, pe termen scurt, respectiv costuri variabile. nu este corect decât dacă decizia nu modifică viitorul, respectiv dacă ea nu are efecte recurente cum ar fi impactul indirect al unei remize la clientul X asupra comportamentelor altor clienți, contribuția unei comenzi la reglarea reînnoibilă a saturației treptate a unei capacități inactive. Dacă o decizie comportă o recurență, este periculos să se ignore efectul, desigur amânat, pe care ea îl va avea asupra costurilor de capacitate. Dispunem de tehnica ce urmează.

3.2. Tratatamentul costurilor de capacitate (și a costurilor variabile comune) prin imputarea rațională

Inactivitatea potențialelor care creează costuri de capacitate provoacă o pierdere, deoarece resursele sunt consumate fără contrapartidă: ele sunt sacrificate pentru a propune o performanță nesolicitată. Costurile induse prin declanșarea procesului, costurile variabile dau dreptul la o capacitate de funcționare. Faptul de a nu folosi la cel mai bun potențial nestocabil creează o risipă. Inactivitatea și risipa sunt cele două forme ale lipsei de eficiență:

$$\begin{aligned}
 \text{Eficiența} &= \frac{\text{Rezultat obținut}}{\text{Resurse disponibile}} = \frac{\text{Rezultat obținut}}{\text{Resurse consumate}} \times \frac{\text{Resurse consumate}}{\text{Resurse disponibile}} \\
 &= \text{non-risipă} \times \text{inactivitate}
 \end{aligned}$$

Exemplu. Fabricația și vânzarea unei unități dintr-un produs declanșează o consumație de materii prime care poate fi fracționată, dar și un proces de reglaj al mașinilor care, odată efectuat, permite fabricarea unei serii de 250 de piese înainte de intervenție, un proces de tratare a expedițiilor care ar fi identic dacă ar trebui expediate până la 400 de piese, un proces de condiționare care ar fi același până la 10 unități identice, și un proces de transport care nu ar fi diferit dacă s-ar dori expedierea la o singură adresă a 100 de piese. O unitate din acest produs declanșează activități care declanșează costuri variabile a căror lege de variabilitate constituie astfel subiect al acestor efecte treptate (costuri variabile comune). Unitatea produsului este făcută deci din potențiale care sunt subutilizate atunci când capacitatea de tratare plătită nu este folosită.

Flexibilitatea poate fi o componentă a eficacității căutate. Ori, așa cum precizează Lorino (1995), risipa reduce flexibilitatea în timp ce inactivitatea o sporește, în sensul că „transformarea risipei în inactivitate poate fi un obiectiv de gestiune”. Contabilitatea de gestiune a dezvoltat multă vreme metode care pun în evidență una din aceste componente sau pe ambele. *Imputarea rațională* măsoară impactul inacțiunii resurselor al căror cost depinde de disponibilitate și nu de consum.

Exemple de capacități: orele mașină disponibile, cantitatea de produse care este posibil de fabricat înaintea unui nou control de calitate, numărul de m³ transportabili la plecarea camionului, numărul de pelicule fotografice care pot fi tratate în aceeași soluție.

Imputarea rațională arată că unitățile neutilizate creează o pierdere numită cost de subactivitate, proporțională cu inactivitatea; utilizarea a 80% dintr-un potențial plătit la 100% aduce o risipă de 20% din costul angajat.

În general, atunci când:

- disponibilitatea unui potențial de N unități utilizabile costă F ($F=100\text{ €}$ pentru o soluție care permite dezvoltarea a $N=10$ pelicule fotografice);

- și că numai n unități sunt utilizate fără ca această folosire parțială să permită economisirea de costuri ulterior (se dezvoltă 8 pelicule și soluția nu se poate păstra);

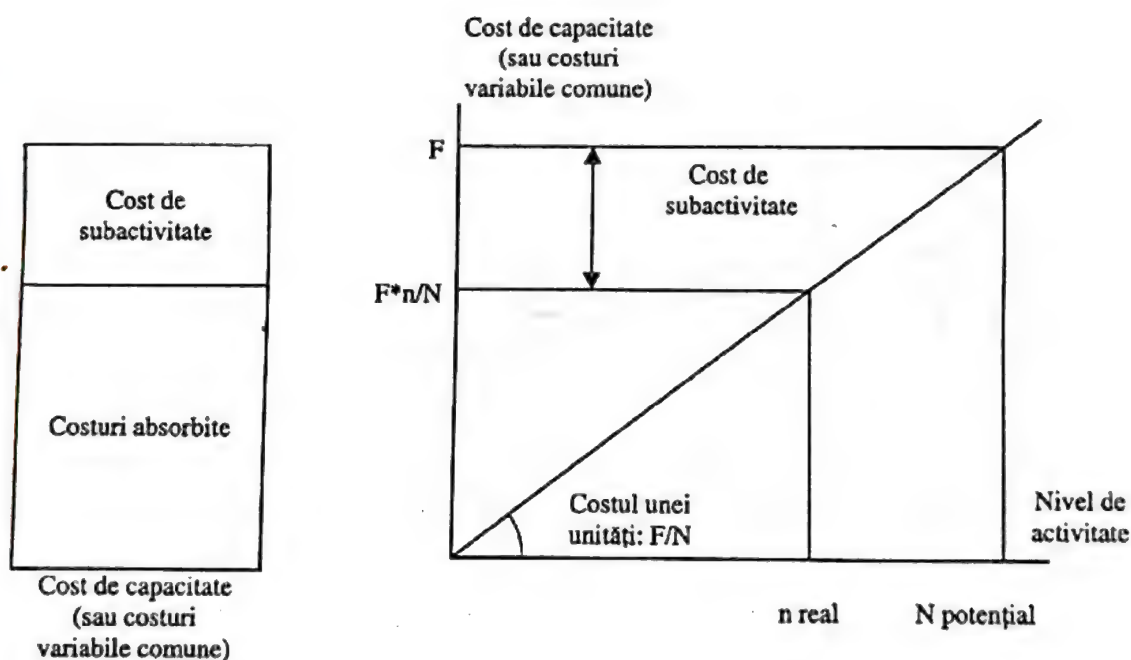
- sau mai curând spunem că fiecare unitate tratată costă în medie F/n (aici $12,5\text{ €}$), ceea ce face să suporte fiecare o parte din ceea ce costă o capacitate pe care nu a consumat-o, imputarea rațională va arăta că fiecare unitate disponibilă costă F/N (aici 10 €) și constatăm o risipă $F(N-n)/N$, respectiv 20 € .

Această pierdere (graficul 1.2.) ține de faptul că F este angajat și numai cota parte $F \cdot n/N$ este utilă sau productivă. Fiecare unitate neutilizată costă F/N , ca și fiecare unitate utilizată. *Principiul imputării*

raționale se aplică oricărui cost comun, fie că este vorba de un cost de capacitate sau un cost variabil.

Exemplu. Carburantul și punctul de control al autostrăzii sunt în sine costuri variabile divizibile, deoarece unul este funcție de numărul de km parcurși și celălalt funcție de numărul de ori în care un traseu dat este efectuat. Dar un cost este o construcție. Dacă avem în vedere costul pe tona transportată, cele două consumuri sunt considerate costuri variabile (nu se consumă dacă nu se transportă nici o cantitate din substanța patrimonială respectivă) comune în raport cu numărul de tone (cu un punct de control și o sumă dată consacrată carburantului, este în măsură să transporte maximum un anumit număr de tone). Presupunem că acel punct de control costă 50 € și carburantul 2 000 € și că o plecare permite transportarea la un consum sensibil constant 20 de tone, în timp ce s-au transportat 18. Se va considera că s-au consumat resurse pentru a constata un consum de 90% (18/20). Costul tonei prin imputarea rațională este deci $2\,500/200 = 125$ €, număr ce corespunde folosirii optime a soluțiilor disponibile (și se compară cu costurile altor soluții posibile). Dar nu s-a putut optimiza, s-a produs o risipă de resurse de 10%, respectiv 250 €, cost de subactivitate. Tratatând separat cele două cifre (10 și 250) și anunțând că tona revine la $2\,500/18=13,89$ €, se refuză astfel faptul de a suporta pentru tonele transportate costul potențialului inactiv (rezervat tonelor netransportate) ceea ce îmbogățește informația.

Grafic 1.2. – Imputarea rațională



Trebuie subliniat că o analiză a costurilor înseamnă încercarea de a se plăti inactivitatea de către clienți.

Alocând fiecărei unități cota sa parte rezonabilă a costurilor de capacitate sau a costurilor variabile comune, imputarea rațională permite păstrarea unei legături cu o logică pe termen lung: în acest spirit

capacitatea prin care se consumă are un cost prealabil de punere la dispoziție și acest cost este solicitat să sporească dacă cererea este orientată spre a investi. Un cost este o construcție, nu o informație de evidență. Nu confundăm costurile indirecte cu costurile „fixe”, nici costurile variabile cu costurile directe. Aceste două clasificări corespund celor două logici distincte care se combină (costul direct variabil, costul indirect variabil etc.). Într-adevăr, un cost este direct dacă este *specific* obiectului de calcul (care va fi un produs, dar și o activitate, o entitate etc.) și i se poate alocă astfel fără un calcul prealabil de repartitie. Un cost indirect privește simultan *mai multe* produse sau obiecte de calcul și trebuie să fie repartizat între cele două cu „o cheie de repartitie” dacă se dorește imputarea acestuia. Clasificarea în directe / indirecte constituie afacerea *organizației*: resursele consumate sunt „dedicate” (consacrate) sau „reciproce”. În acest caz, ele creează costuri directe; în al doilea caz, costuri indirecte.

Un cost de capacitate preexistă la declanșarea unui proces în timp ce un cost variabil este indus de această declanșare. Avem în vedere o lege economică de comportament și o lege de variație a lor.

Un cost direct poate fi un cost de capacitate (chiria unei mașini specifice unui produs) sau un cost variabil (energia consumată de această mașină dacă nu se consumă nimic când ea nu funcționează). Un cost indirect poate fi un cost de capacitate (chiria unei mașini utilizate pentru mai multe produse) sau un cost variabil (energia consumată de această mașină).

Apar în evidență doi factori de legătură între produse și costuri: gradul lor de inserție în procesele consumate de produse, relația dintre factorul de declanșare și unitatea produsă. În acest sens se poate îmbogăți schema 1.1. *Primul factor numit credibilitatea conectării unei cheltuieli la produs.* Al doilea, relația dintre cauza declanșării unei cheltuieli și volumul unei producții determină *credibilitatea unui cost unitar al produsului* și solicită soluții specifice. Este rezonabil să se ofere managerilor o cifră ce reprezintă costul unitar al unui produs care nu este niciodată fabricat în serii de minimum 100? Mai ales atunci când costul seriei cuprinde în esență costuri indirecte de capacitate? În toate cazurile, clasificarea în „fixe” și „variabile” este simplistă. Există un continuum între costuri și divizibilitățile diverse.

4. Cum se poate acționa asupra costurilor?

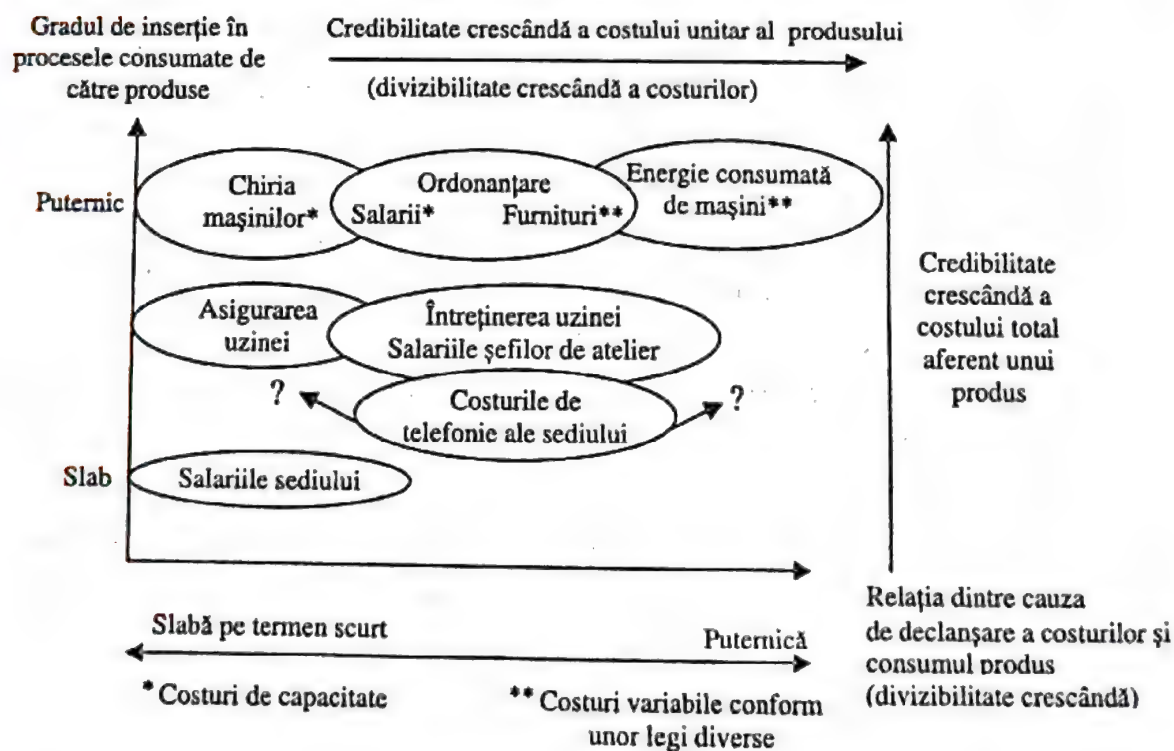
Discuția precedentă conduce cu totul natural la această problemă. A acționa asupra unui cost înseamnă a influența asupra *cauzelor de declanșare a*

procesului (activităților) pe care le consumă, în organizarea acestui proces, asupra nevoilor la care răspunde această organizație și costurile de capacitate pe care ea le antrenează.

Chestiunea are o dimensiune organizațională, nu numai tehnică. Cine ia decizia care declanșează procesul? Cine îl organizează? Cine determină nevoile la care el trebuie să răspundă? Noțiunea de „controlabilitate” a costurilor este mai complexă decât pare. În versiunea simplistă, cel care „semnează cheltuiala” deține controlul acesteia. Însă acela care creează nevoia de a cheltui nu este în mod necesar acela care cheltuiește, și creatorul costului nu este întotdeauna conștient de incidențele alegerii sale, mai ales dacă ea survine la ceilalți cu un decalaj temporal important.

Exemplu. Conceperea unui automobil determină pe deplin costul său complet viitor. Cei care „cheltuiesc” sunt „producătorii”, dar cheltuiala, în acest stadiu, este inevitabilă. Ea este decisă de concepatori. Metoda „costurilor țintă” (vezi 5.2.2.) vizează să dezvăluie adevărul despre decidenți, actorii procesului de concepție, conștienți de costurile viitoare induse de alegerile lor.

Graficul 1.3. – Factorii de credibilitate a costurilor totale unitare

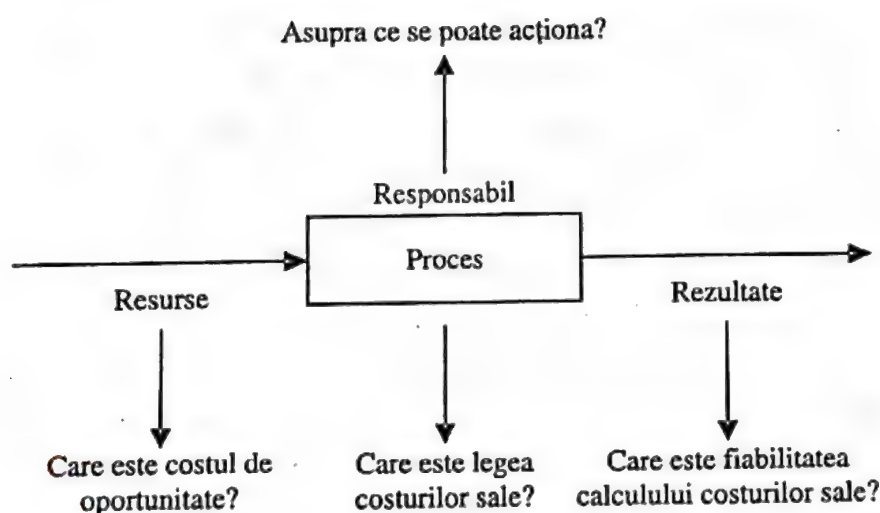


„În fapt, e posibil ca principiul controlabilității să nu fie specific decât într-o practică de management centralizatoare. Deoarece el exonerează

neapărat responsabili de entități de cheltuială de a se adapta la schimbare. Implicit, se trimite această responsabilitate la vârf.” (Dent, 1987, p.141). Noțiunea, într-un demers „transversal” al întreprinderii, văzută prin procesele sale constituie o miză importantă.

Prin definiție, într-o situație de management, un responsabil ia în sarcină întregul proces sau o parte din acesta și se angajează să obțină anumite rezultate (nu numai financiare) pe baza resurselor care i-au fost încredințate. Schema 1.5. arată, pentru a rezuma, cum se situează cele patru chestiuni fundamentale care vor fi tratate. Construcția unui sistem de gestiune solicită răspunsul la o a cincea întrebare pentru a determina ce tratament contabil va fi rezervat resurselor și rezultatelor produse de proces; la rezultatul cărei perioade vor fi ele corelate? Subliniem că dezbateră pur contabilă va fi reluată în ultimul capitol.

Schema 1.5. – Mizele analizelor contabilității de gestiune



5. Exemplu

Un exemplu va permite aplicarea acestor noțiuni: ar trebui să se accepte și la ce preț o nouă comandă, spre exemplu la un preț mai mic decât acela pe care întreprinderea îl practică în mod deosebit? Un produs este vândut în mod obișnuit cu 150 €. Un cumpărător potențial propune achiziționarea a 1000 unități la prețul unitar de 120 €. Ar trebui să se accepte?

Costul acestei comenzi este dat de ceea ce ea ne privează:

- fie ansamblul consumatorilor de resurse care n-ar mai avea loc sau

nu ar mai exista dacă ea ar fi refuzată;

- fie cifrele de afaceri pe care aceste resurse ar fi permis să le obțină și care nu ar fi realizate dacă se acceptă comanda.

Se poate expune raționamentul care permite identificarea costurilor de reținut prin următoarele chestiuni succesive:

• **Se poate accepta această comandă suplimentară cu capacitatea disponibilă (existentă sau nu) a unei subactivități?**

Dacă răspunsul este nu:

Acceptarea comenzii obligă la refuzul altora care sunt gata să le preia (resursele vor fi deci consumate în orice mod). Cifra de afaceri (eventual corectată cu diferența costurilor) privind comenzile refuzate constituie, în consecință, costul de oportunitate suportat; atunci când întreprinderea acceptă noua comandă. Se acceptă atunci comanda dacă prețul său este cel puțin egal cu costul de oportunitate (fără a justifica motive speciale care ar determina acceptarea pentru această nouă comandă a unei marje inferioare celei pe care întreprinderea o practică în mod obișnuit).

Ne imaginăm aici o situație mixtă, presupunând că această capacitate instalată permite fabricarea a 2 500 unități și că o comandă de 1 800 unități este deja sigură. Trebuie refuzate 300 unități la 150 € dacă se acceptă comanda propusă, respectiv un cost de oportunitate de 75 000 € pentru această parte. La costuri identice, comanda propusă costă deci aceeași sumă (pentru 300 de unități) la care se adaugă costul a 700 de unități care nu ar fi fost fabricate fără acesta. Presupunem că noua comandă costă, pentru 300 de unități, 4 500 € cel puțin cât comenzile la care s-a renunțat, deoarece ea nu implică aceleași comisioane vânzătorilor. Costul de oportunitate al celor 300 de unități este de $45\,000\text{ €} - 4\,500\text{ €} = 40\,500\text{ €}$.

Dacă răspunsul este da:

El are în vedere 700 de unități care rămân. Aceasta presupune că nu există refuzul altor comenzi, nu există imediat un cost de oportunitate legat de aceste pierderi din cifra de afaceri. Ne vom interesa numai de consumul pe care îl mobilizează această nouă comandă.

Ce consumuri i se atașează? Ar trebui să ținem seama de costurile de capacitate, care sunt cheltuite în toate modurile și să se impute o parte a comenzii pentru a aprecia profitabilitatea sa? Costul comenzii îl reprezintă ansamblul cheltuielilor pe care ea îl solicită drept consum și care nu ar fi fost consumate în lipsa acesteia, ceea ce înseamnă imediat costuri variabile. Ar trebui să ținem la aceasta și să tarifăm la costul variabil provocat de

comandă? Se pun două serii de probleme, deoarece trebuie să fim conștienți de faptul că un astfel de tarif, dacă s-ar fi generalizat, ar fi condamnat întreprinderea la pierderi (neacoperirea costurilor fixe).

• Are în vedere întreprinderea să suprimă costul de subactivitate printr-o dezinvestiție care intervine în perioada în care se derulează comanda?

Dacă răspunsul este da:

Dacă întreprinderea are în vedere să dezinvestească capacitatea de producție de 700 de unități pe comandă solicitată, și astfel inactivă, există un cost de oportunitate, deoarece resursele (costul de deținere a capacității) ar putea fi degajate pentru alte folosințe. În acest caz, își face simțită prezența lipsa de identificare a costului de oportunitate în ansamblul său (ce ar deveni resursele dezinvestite?), prețul minimal este costul de imputare rațională a comenzii (acoperirea costurilor variabile și a cotei părți a costurilor fixe reprezentative ale capacității necesare). Efecte de indivizibilitate pot de altfel să conducă la considerarea unor sume mai mari (cum ar fi, de exemplu, cazul unei subactivități de 20%, iar comanda ar ocupa 5% din capacitate, în situația în care nu se poate dezinvesti la o tranșă mai mică de 20%).

Presupunem că această comandă costă 40 € costuri variabile pe unitate. Ea mobilizează 40% din capacitate (1 000/2 500) cu costuri lunare de 187 500 €. Totuși, capacitatea inactivă nu era decât de 700 de unități (2 500 – 1 800), respectiv 28% din capacitatea instalată. Această comandă, pentru 700 de unități obligă la mobilizarea unei capacități al cărui cost, la prorata, respectiv este de 52 500 € (28% din 187 500 €). În alți termeni, pentru a furniza o unitate, trebuie să dispui de o capacitate al cărei cost este în medie de $187\,500/2\,500 = 75$ €. Fiecare unitate furnizată revine deci la 40 € + 75 € = 115 €. Dar ea nu consumă decât 40 € resurse dacă această capacitate inactivă este păstrată pentru a fi acceptată sau nu comanda cu un cost de 52 500 €.

Dacă răspunsul este nu:

Se poate avea în vedere acceptarea comenzii dacă prețul său este mai mare decât costurile variabile. Dar această decizie solicită încă două verificări prealabile:

a) riscă această comandă să aibă consecințe asupra comportamentelor altor clienți? Dacă apare o solicitare generalizată a scăderilor de tarife, situația este aprioric reexaminată sau este exclusă;

b) angajează ea pentru viitor? Deoarece există alte surse ale costului

de oportunitate: refuzul imediat al altor clienți nu este singura renunțare la care poate obliga acceptarea unei comenzi, trebuie considerat viitorul (noțiunea de recurență).

De unde o a treia întrebare:

• **Comanda considerată este recurentă?**

Dacă răspunsul este da:

Comanda recurentă poate reduce evantaiul alegerilor întreprinderii în viitor, de a avea un cost de oportunitate pentru două motive prezentate mai sus:

a) fie pentru că această comandă va obliga la refuzul altor clienți pentru onorarea contractului;

b) fie pentru că ea va imobiliza o capacitate excedentară pe care întreprinderea ar fi putut să o dezinvestească din lipsa altor utilizări.

Cazul a): costul imediat al acceptării acestei comenzi este costul său variabil, dar costul viitor va putea fi costul de oportunitate, reprezentat de cifrele de afaceri viitoare pierdute. Totul depinde de calitatea previziunii pentru a alege dintre costul variabil și cifra de afaceri viitoare eventual pierdută în decizia privind comanda. Aceasta depinde și de situația întreprinderii care i-a permis sau nu să avantajeze viitorul în raport cu prezentul: o întreprindere în dificultate va raționa adesea în raport cu trezoreria imediată pe care o aduce o comandă, în timp ce o întreprindere dominantă pe piață va ezita să-și compromită viitorul chiar dacă există momentan o supracapacitate.

Toate lucrurile fiind egale, o comandă recurentă și care imobilizează o *parte semnificativă a capacităților* are mai multe șanse de a cauza un astfel de cost de oportunitate sau cel puțin să limiteze gradele de libertate. Trebuie să fii imprudent sau la strâmtoare pentru a o vinde numai pe baza costului variabil. Presupunem că cifra de afaceri potențială este 700 unități, respectiv 105 000 €. În termenii acestei sume, comanda va determina renunțări.

Cazul b): dacă acceptarea comenzii împiedică dezinvestirea, există un cost de oportunitate, deoarece refuzul acestei comenzi ar fi permis etalonarea resurselor utilizabile în alt mod decât prin menținerea capacităților. Aceasta conduce la considerarea acestor costuri de capacitate, la prorata procentajului de capacitate pe care o imobilizează comanda (principiul imputării raționale). Se va accepta astfel comanda suplimentară dacă ea acoperă costurile sale variabile și costurile fixe care-i sunt alocate conform principiului imputării raționale.

În acest caz, o comandă recurentă de volum important, poate limita opțiunile viitoare de dezinvestire. Fiecare caz este particular, dar o comandă de volum semnificativ și recurentă nu ar trebui să fie evaluată la costul variabil decât în mod excepțional. Ea solicită mult mai adesea un preț care acoperă costul de oportunitate pe care riscă să-l determine ținând seama de volum și regularitate în viitor: de unde un preț aliniat la cifra de afaceri pierdută la capacitate egală sau cel puțin la costul de imputare rațională. Dacă este posibil un efect de antrenare (cererea de aliniere a altor tarife la cel mai bun), în timp ce cauza este încă mai clară chiar pentru o comandă marginală.

Dacă răspunsul este nu:

Afacerea fiind punctuală, singurul care contează este prezentul. Atunci se poate preconiza o facturare la *cost variabil*, deoarece comanda nu privează de nici o cifră de afaceri imediată sau viitoare, de nici o dezinvestiție imediată sau viitoare, nefiind recurentă, mai ales dacă ea este de dimensiuni mici, cu puține șanse de a influența comportamentele altor clienți. Discuția este rezumată în schema 1.6. Pe comanda de 1000 de unități:

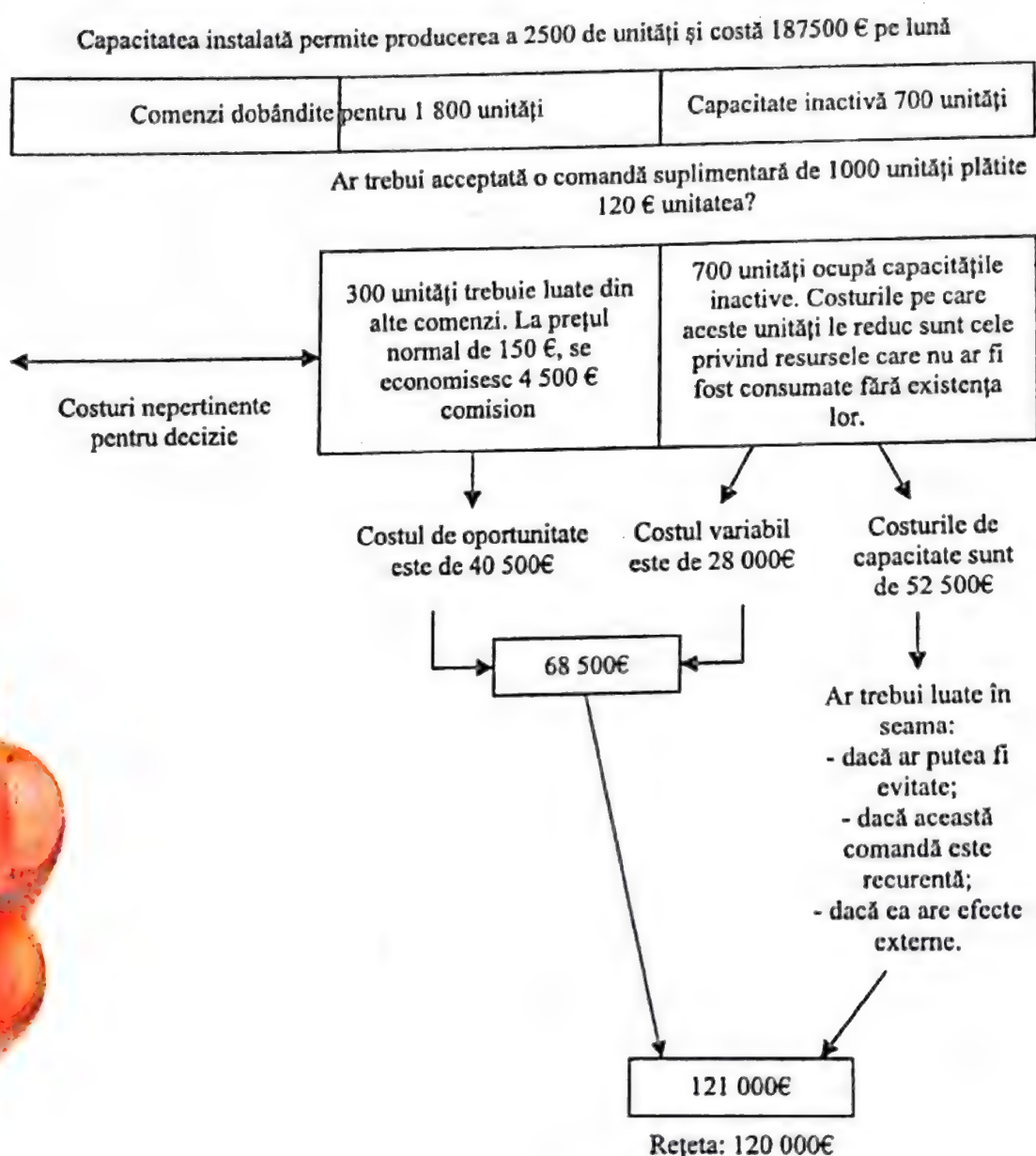
- 300 unități au un cost de oportunitate imediat (CA netă pierdută) de 40 500 €;

- 700 unități au un cost variabil de 28 000 €, dar imobilizează 52 500 € cost de capacitate.

O viziune pe termen scurt situează minimumul costului acestei comenzi la 68 500 €. Este exclusă acceptarea în principiu a unui preț care nu ar acoperi aceste cheltuieli. O viziune pe termen lung recomandă considerarea în afara costurilor de capacitate de 52 500 €, conform conjuncturii, a cifrei de afaceri sperată a capacității mobilizate de cele 700 de unități de capacitate. De unde următoarele cifre minime:

- viziunea pe termen scurt (minim absolut): $40\,500\text{ €} + 28\,000\text{ €} = 68\,500\text{ €}$
- viziunea pe termen mediu:
 - în conjunctură dificilă: $68\,500\text{ €} + 52\,500\text{ €} = 121\,000\text{ €}$;
 - în conjunctură favorabilă: $40\,500\text{ €} + (700 \cdot 150) - \text{alte economii de costuri eventuale aferente acestei comenzi.}$

Schema 1.6. – Sinteza exemplului



Se observă că decizia de gestiune nu are nimic cu mecanica. Ea trebuie pusă în perspectivă: se acceptă comanda de 120 000 € care ajută imediat la acoperirea costurilor de capacitate care sunt inevitabile pe termen scurt, ceea ce determină intrarea de trezorerie. Iată o perspectivă care va reține atenția unei întreprinderi în dificultate, mai ales dacă această comandă nu angajează viitorul. Rămâne de vândut mai puțin de 121 000 €, ceea ce înseamnă vânzare în pierdere. Soluția mai puțin rea poate fi să nu se vândă deloc, dar situația este periculoasă pe termen lung, mai ales dacă această comandă are un efect recurent prin reproducție sau îndemnând ceilalți clienți să solicite condiții comparabile.

Decizia nu mai este produsul hazardului. Ea se sprijină pe o informație pertinentă, care prezintă diferite fațete ale situației. Toate acestea determină calitatea informației de gestiune.

Exemplu. Există un fals bun simț în gestiune. *Trebuie frânată vânzarea unui produs în pierdere.* Totuși, dacă marja asupra costurilor variabile este pozitivă, vânzând în plus se reduc pierderile. Există adevărate paradoxuri în gestiune: vânzarea în pierdere nu este în mod necesar un bun motiv pentru a frâna vânzările, după cum o arată discuția precedentă „Eu pierd bani, deci caut să vând în plus”. Dar există și un fals: „Se pierde la fiecare articol dar se recâștigă la volum!”, fără a evoca unii specialiști ce recomandă marje reduse distribuitorilor...

Exemplul care a fost tratat și discutarea lui nu abordează o ultimă soluție: ce marjă trebuie avută în vedere pentru a acoperi, după costurile de exploatare, remunerația capitalurilor care le finanțează? Care să fie împrumutate (este solicitată o dobândă) sau să fie aportate de acționari, sperând o remunerare a „creației de valoare”. Aceste aspecte vor fi abordate în capitolul 4.

Reamintim că teoria economică preconizează uneori vânzarea la costul marginal. Este vorba despre o practică a costului marginal pe termen lung, noțiune care nu contrazice imputarea rațională (etalarea cheltuielilor fixe pe utilizatori presupune a suporta costul suplimentar pe termen lung).

Se recunoaște în fine că raționamentul prezentat aici generează incertitudini și alegeri, dar aceasta presupune propriu-zis managementul. Un aspect pe care exemplul, în rațiunea caracterului său simplificat, nu-l subliniază va fi abordat treptat prin natura costurilor atașate comenzii. Până când vom căuta să luăm în considerare cheltuielile generale? Regula simplă: nu reținem costurile decât dacă afectează decizia, nu este ușor de pus în practică¹.

Concluzie: ceea ce ne învață istoria

Aceste raționamente au un ecou deosebit pentru istorie. Se constată patru straturi suprapuse cu variabile importante, legate între ele prin interdependențe complexe, patru sinusoidale cu faze multiple combinate, ce amintesc cele patru întrebări tratate mai sus.

¹ Discuția cea mai completă și subtilă asupra acestui punct este că ne aflăm în fața unui articol clasic (Shillinglaw, 1963). Autorul elaborează conceptul „*atribuabil cost*” definit drept costul unitar care ar putea în medie să fie evitat dacă un produs sau o funcțiune ar fi fost hotărâtă fără modificarea structurii de suport.

Cercetarea datelor

La început, înainte și de la Revoluția industrială, organizarea informației avea drept scop cunoașterea a ceea ce se consumă. Partida dublă este prin excelență suportul acestei organizări. Mare parte a secolului XIX pare consacrată construcției sistemelor de sesizare contabilă, respectiv sistemelor de organizare ale uzinei. Sarcina este cu atât mai importantă cu cât frecvența informației solicitate este mai ridicată și utilizarea contabilității de gestiune pentru orientarea (supravegherea) comportamentelor este fără îndoială o etapă decisivă pentru relansarea dezbaterii.

Conform istoricului Garner, chestiunea este rezolvată prin maturitatea taylorismului, la începutul anilor 20 în America de Nord. Sesizarea costurilor, clasificarea lor constituie și un obiectiv al unei contabilități în costuri prestabilite sau standard care caută să compare costurile reale cu cele normale ale activităților sau sarcinilor elementare. Se presimte că însuși Taylor a respins bazele unui astfel de sistem complet natural prin metoda sa, dar fără a putea să probeze, scrierile fiind rare – și în orice caz ale rivalului său Emerson care are în vedere soluțiile (Zimnovitch, 1997).

Problema imputării costurilor directe și „fixe”

Treptat, de-a lungul secolului XIX, o parte din ce în ce mai mare a costurilor totale se află în capacitățile instalate (costuri de capacitate)¹. Aceste costuri sunt în general comune mai multor comenzi sau produse (ele sunt indirecte). Cum se alocă produselor și comenzilor? La prorata altor costuri cum preconizează foarte mulți autori în jurul anului 1880? Dar care? Și dacă nu, funcție de ce? Problema este pusă de căpitanul Henry Metcalfe în 1886 când acesta prezintă lucrarea sa, prima apărută în SUA, privind *incidental expenses*. Răspunsul va fi un succes: „Eu cred că aceste cheltuieli ale stabilimentelor trebuie să fie distribuite diferitelor lucrări funcție de timpul de lucru aferent fiecăreia dintre ele; calculând o rată a cheltuielilor [deci majorând costul orei mâinii de lucru directe]. Este de altfel metoda pe care am folosit-o în unele ateliere. Se împart cheltuielile fiecărui departament, majorate cu o parte echitabilă a cheltuielilor generale ale uzinei la timpul de lucru constatat anul precedent în departament [...].

¹ Partea lor variază în mod evident cu sectoarele. Garner (1954, p.28) precizează că unii istorici evaluează la 25% din costurile totale ale siderurgiei britanice din anii 1830, partea dobânzii capitalului investit. Se ajunge astfel la problema destul de complexă a amortizării (Lemarchand, 1993).

Cea mai mare parte a acestor cheltuieli nu au nimic cu utilajul și acesta pentru că eu le las în afara acestora. Eu efectuez imputarea lor la prorata timpului de lucru, fără să țin seama de costul utilajului. Supravegherea muncii este dificilă și costă mai mult decât bunul. Și aceasta pentru că nu trebuie imputate aceste cheltuieli la prorata costului muncii.”

El afirmase în expunerea sa ceea ce a confirmat atunci: „Uzinele sunt organizate pentru ca transformarea materiilor prime datorită utilizării organizate a muncii să fie profitabilă. Cum ar trebui imputate atunci cheltuielile indirecte? La prorata materiilor sau la prorata muncii? [...] Eu cred că aceste cheltuieli sunt angajate în scopul de a face munca mai eficace”. Taylor, prezent, nu contrazice.

Suma acestor cheltuieli de uzină suscită numeroase dezbateri și diverse propuneri de metode în opera lui Clark (op. cit.), va forma un punct culminant. Printre cele douăsprezece metode menționate de René Delaporte în 1934, este și „cea mai folosită, deși mai puțin exactă”, care constă în utilizarea procentajelor mâinii de lucru productive.

Modelarea comportamentelor costurilor

Un obiectiv decisiv pentru manageri îl constituie evident modelarea comportamentelor costurilor. Apare drept necesară prevederea în acest domeniu. Taylorismul are, în această tendință, un rol important. Astfel, inginerul chimist Nusbaumer într-o conferință din 8 februarie 1908, prezintă sistemul pus la punct la pulberăria Ripault (Nusbaumer, 1919): „Costul complet trecut nu ne învață nimic; el nu răspunde decât la constatarea unui fapt asupra căruia nu putem face nimic. [...] Cunoașterii prețului viitor de către un director, nu spun ca un casier, trebuie să i acorde cea mai mare importanță.” Trebuie cunoscute deci formulele de costuri, legile lor economice. Distincția faimoasă dintre „costuri fixe” și „costuri variabile” intervine foarte repede (ea este prezentă la Metcalfe, dar mai curând la francezii Guibault (1865) și Courcelle – Seneuil (1856), respectiv Lardner (1850) în analiza extraordinară a costurilor acestei inovații, drumul de fier, pe care o vom regăsi la Proudhon (1855), precum și în alte studii ale costurilor în domeniul menționat realizate de ingineri). „Punctul de echilibru” (pragul prin care vânzările și costurile se echilibrează) este formalizat în 1912 de Hess, dar era cunoscut desigur mult înainte, și gestiunea bugetară se practică la pionieri, ca Du Pont de Nemours, după 1910. Când va fi cunoscută modelarea, va apărea și normalizarea, prin utilizarea costurilor standard. Se vor putea delega, supravegherea de la

distanță, aprecierea rezultatelor obținute, pe scurt contabilitatea va fi folosită pentru orientarea comportamentelor într-o organizație descentralizată.

Înțelegerea cauzelor costurilor

Se pare că istoria, prin cercetări în amonte, conduce la o anticipare din ce în ce mai exigentă. Astăzi, se dorește influențarea mai mult ca niciodată. Dar, nu numai prevederea, ci și deciziile costurilor. Pentru aceasta, costurile trebuie identificate înainte ca ele să existe, din momentul deciziei care le va declanșa. Se constată că legea economică a variației lor nu este în mod necesar legea cauzelor lor. Odată ce un cost există, el are un comportament „fix” sau „variabil”. Dar pentru ce există acesta? Este tipul de problemă spre care să se orienteze contabilitatea de gestiune. Aceasta conduce la interesul pentru costuri, care nu există încă, ceea ce o distanțează de logica tradițională pe care o adoptă contabilitatea financiară. Este vorba de o informație contabilă? Nu este neutru să constatăm că, după 1997, IMA, o asociație care reunește peste 110 mii de contabili de gestiune și controlori americani, îi convinge să se apropie de strategi și operatori.¹

¹ Vom regăsi multe alte elemente de istorie în H. Bouquin (1997).

Capitolul 2

MODELAREA CONSUMULUI DE RESURSE

Contabilitatea de gestiune trebuie să modeleze relațiile care există între resurse, modalitățile lor de consum și ansamblul finalităților ierarhizate.

Acest obiectiv parcurge trei etape: descrierea modalităților conform cărora sunt consumate resursele întreprinderii, alocarea costurilor care rezultă, identificarea legilor economice care guvernează comportamentele acestora.

1. Stabilirea unei carte a consumurilor de resurse în întreprindere

Orice alegere a unei organizații se referă la două aspecte:

- o delimitare a întreprinderii în entități (servicii, departamente, diviziuni, activități etc.);
- o alocare a sarcinilor între entități.

Un produs este rezultatul combinării sarcinilor efectuate în entități.

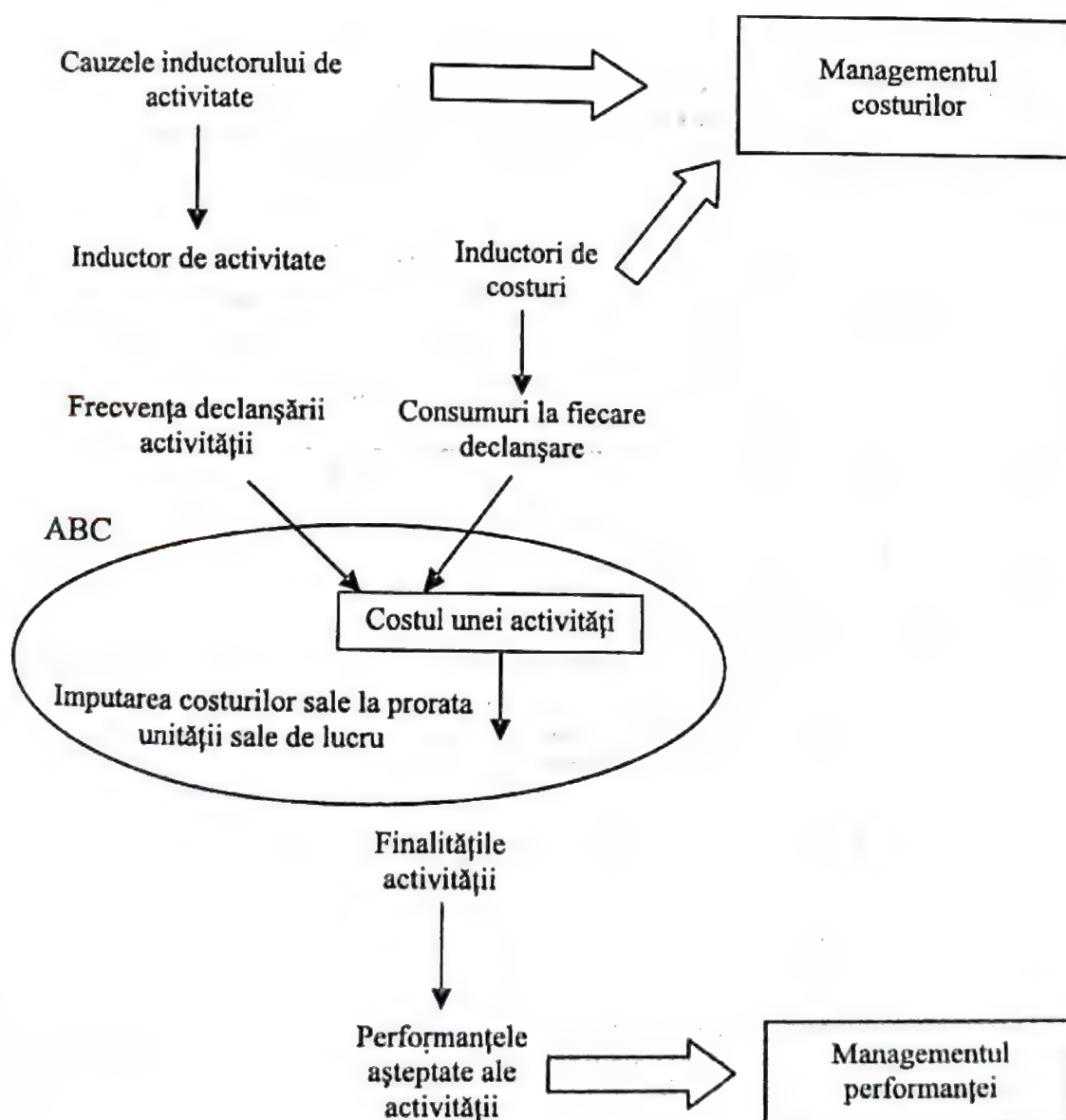
Orice consum trebuie să fie raportat la două coordonate: *entitatea* care consumă, *sarcina* pentru care ea consumă. Sesizată astfel într-o bază de date, informația elementară va putea fi extrasă și tratată ținând seama de două „modalități”. Se va ști cine consumă și pentru cine o face. Pentru a da sens acestei constatări, rămâne de identificat *finalitatea sarcinii*: de a

contribui la fabricarea produsului X, de a evita să fie livrate produse neconforme, inclusiv menținerea „flotei” de camioane. Vom reține aici viziunea propusă prin demersul „pe bază de activități”, numit și metoda ABC (Activity-Based Costing), care se sprijină pe descrierea următoare:

Noțiuni	Exemple
<p><i>Entitățile</i></p> <p>consumă resurse</p> <p>pentru a efectua sarcini.</p> <p>Acestea pot fi regrupate în „activități”, ansamblu de sarcini complementare și coordonate pentru a furniza o prestație identificată.</p> <p>Activitățile formează ele însele ansamblu coerent de procese, definite drept ansamblu de activități complementare și interdependente orientate spre o finalitate comună și spre un client intern sau extern. Procesele concură direct sau indirect (este cazul exemplului propus aici) la realizarea de produse sau, mai general, la cea a ofertei întreprinderii.</p> <p>Pentru a alocă costul unei activități, unui utilizator trebuie identificată variabila care exprimă legea consumurilor (în Franța, această variabilă se numește unitate de lucru).</p> <p>Dar pentru a acționa asupra consumului de resurse într-o activitate, trebuie, de partea cealaltă, identificate cauzele, respectiv factorii care declanșează activitatea, numiți <i>inductori de activitate</i>,</p> <p>și cei care determină încărcarea costurilor, numite <i>inductori de costuri</i>.</p>	<p>Garajul</p> <p>Timpul de lucru și furniturile</p> <p>Înlocuirea bujiilor unui vehicul</p> <p>Înlocuirea bujiilor relevă, spre exemplu, activitatea: „revizia vehiculelor vândute”.</p> <p>Activitatea „revizia vehiculelor vânzătorilor” aparține procesului „de asigurare a prezenței comerciale pe lângă marii clienți”.</p> <p>Costul reviziei vehiculelor vânzătorilor conferit garajului este proporțional cu timpul petrecut în garaj; ora mâinii de lucru este astfel unitatea de activitate de revizie.</p> <p>Activitatea „revizia vehiculelor” este declanșată de numărul de km parcurși de vânzător (inductor de activitate). Costul activității depinde de km, dispersia geografică a clienților, frecvența vizitelor și de faptul că vânzătorii nu sunt specializați pe zone geografice, ci pe ramura de activitate a clienților. Acestea sunt cauzele care acționează asupra inductorului de activitate (km) și asupra cărora el trebuie să intervină dacă nu dorește să declanșeze activitatea cu o frecvență mai redusă.</p> <p>Costul de revizie depinde de activitatea declanșată, de productivitatea garajului și de calificarea operatorilor.</p>

Demersul numit „ABC” a fost promovat în SUA în anii 1980. Dezvoltarea sa este legată de nume ca Robin Cooper, Robert Kaplan (Harvard), Thomas Johnson (Portland State University) și de CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International), o asociație de profesioniști. Ei au conceptualizat o metodă mai veche și, se pare, dezvoltată de General Electric în anii 60. Contabilitatea de gestiune se poate sprijini pe multe alte tehnici ce decurg din ABC. Le vom examina la momentul potrivit. Demersul ABC este reținut aici deoarece propune o modelare foarte completă și destul de generală a funcționării întreprinderii. În anumite cazuri, vom vedea că această modelare poate fi simplificată.

Schema 2.1. – ABM



Prin Activity-Based Costing se desemnează operațiile contabile de identificare și calcul al costurilor. Prin Activity-Based Management sau ABM se are în vedere managementul costurilor și performanțelor întreprinderii care se sprijină pe această modelare în activități și procese. Schema 2.1. rezumă acest demers fundamental prin care se arată că ABC este o parte a ABM, un instrument pentru management.

În alți termeni (schema 2.2.), un produs este rezultatul unui ansamblu de procese, respectiv de secvențe de activități complementare. Acestea sunt furnizate de entități, dintre care unele pot fi exterioare întreprinderii care le poate totuși organiza prin parteneriate. Orice reprezentare pertinentă în contabilitatea de gestiune are în vedere descrierea în vederea modelării legăturii dintre entități, activități, procese, produse.

O entitate poate efectua una sau mai multe activități și mai rar, numai o parte de activitate.

Exemplu. Entitatea „garaj” efectuează activitatea „revizia vehiculelor vânzătorilor la 30 000 km”, dar ea ar putea să colaboreze eventual pentru anumite operații privind această activitate. Garajul efectuează și activitatea de „întreținere a camioanelor pentru livrare”.

Este evident că dacă o entitate nu exercită decât o singură activitate, costul entității și costul activității sunt asimilate, ceea ce simplifică amintita „cartă”. Se va observa în schimb că este necesar să distingem două activități, dacă ele nu corespund acelorași modalități ale consumului de resurse.

Exemplu. Dacă un proces de fabricație comportă activitatea „finisare” și aceasta este efectuată manual pentru anumite comenzi, în timp ce pentru alte comenzi este realizată mecanic, pentru modelarea corectă a costurilor este indispensabil să observăm activitățile „finisare manuală” și „finisare mecanică”.

În schimb dacă activitatea „finisare” și cea de „ambalare” sunt efectuate întotdeauna pe secvențe și în aceeași manieră, oricare ar fi comanda tratată, nu ar trebui să le considerăm necesare procesului de modelare a costurilor. Spre exemplu, este necesar să cunoaștem dacă este avantajoasă modificarea modalității de lucru în finisare.

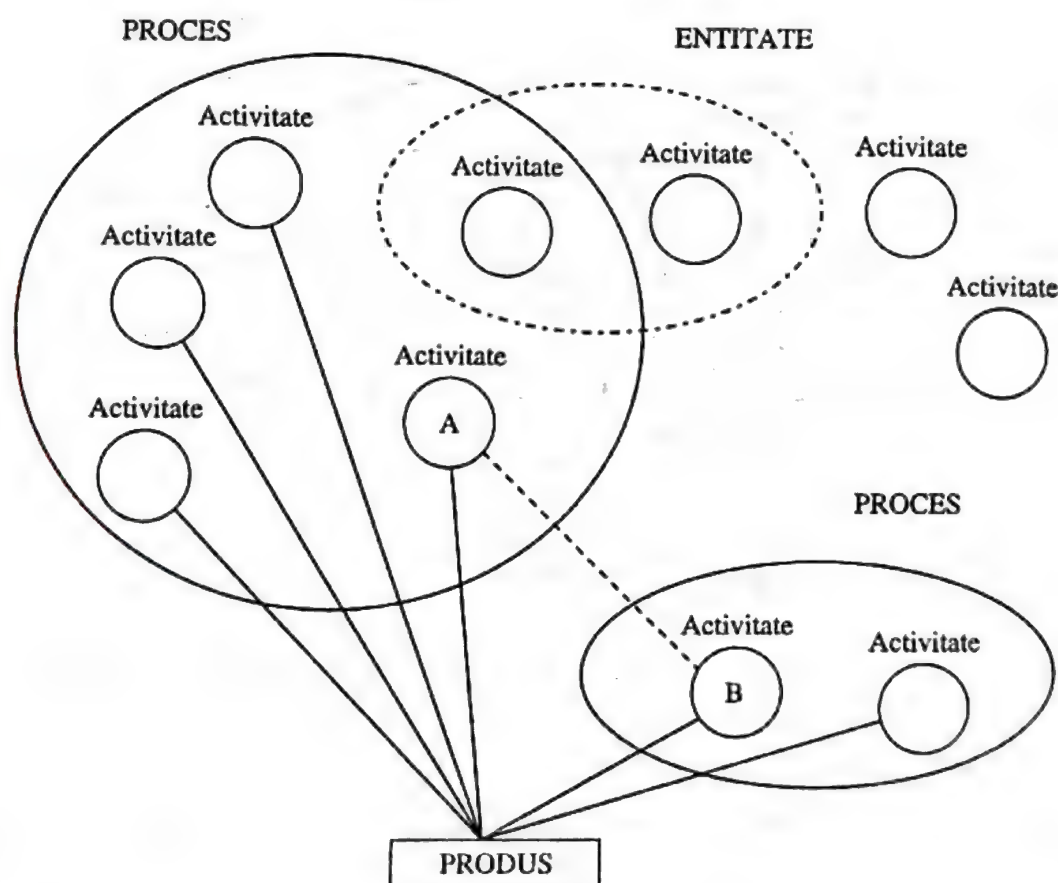
De asemenea, o entitate poate efectua pentru ea însăși un proces sau numai o parte a acestuia, împreună cu alte entități interne sau externe întreprinderii, pentru a contribui la mai multe procese.

Exemplu. Industria automobilului, care a dezvoltat numeroase parteneriate cu furnizorii, oferă numeroase exemple de procese de fabricație care traversează entitățile constructorului și până la cele ale furnizorilor. Un birou de poștă contribuie la mai multe procese de comercializare (produse financiare, curier, colete).

Atunci când cel puțin o activitate sau un proces sunt traversate oblic în raport cu entitățile, reprezentarea întreprinderii prin procesele sale constituie o viziune realmente diferită de cea verticală, a organizării în entități. În timp ce acest ultim demers ne face atenți, demersul prin procese scoate în evidență logicele de complementaritate.

Managementul costurilor, respectiv ansamblul deciziilor și acțiunilor care vizează să le influențeze, presupune o înțelegere a cauzelor activităților și relațiilor care se instaurează între ele în cadrul unui proces (vezi relațiile dintre procese), în ciuda a ceea ce s-ar putea risca, printr-o viziune restrânsă căutarea reducerii costului unei activități fără o urmărire a costurilor suplimentare, eventual induse asupra altora, uneori în sumă mai mare decât cea economisită. Gestiunea calității ilustrează bine aceste interdependențe: acțiunea în amonte evită producerea de piese neconforme.

Schema 2.2. – Carta activităților și proceselor

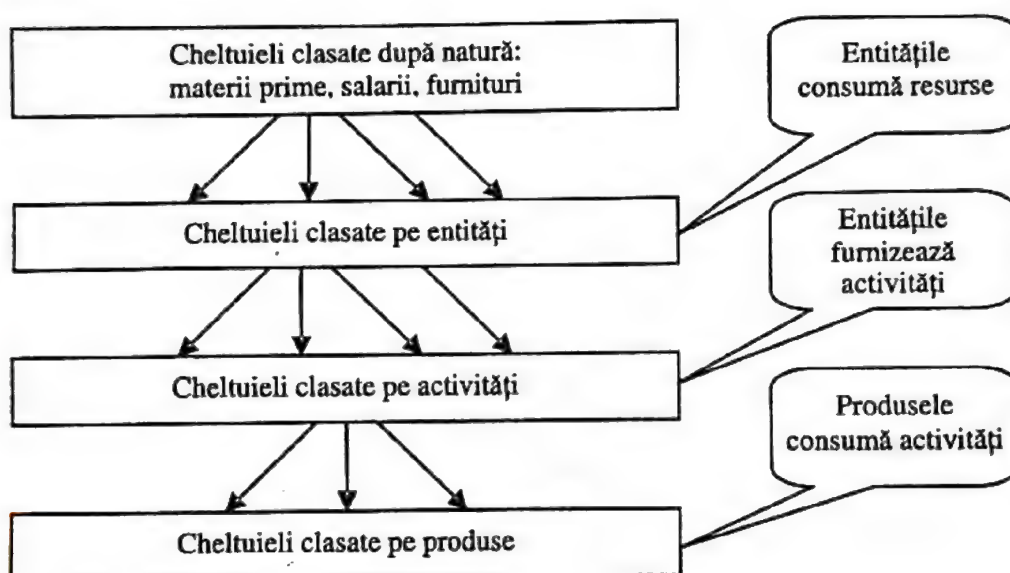


Astfel, creșterea costurilor de concepere a produsului poate reduce costurile de control al calității și ale defecțiunilor. Schema 2.2. prezintă relațiile de cauzalitate care corelează un produs dat cu activitățile. Aceste relații pot fi indirecte, așa după cum urmează.

Exemplu. Produsul consumă activitatea A (ex. vizita reprezentanților), care declanșează activitatea B (ex.: întreținerea vehiculelor), aparținând procesului „gestiunea parcului de vehicule”, el însuși furnizor al procesului de asigurare a prezenței, comerciale.”

Această viziune a organizației determină o rețea de analiză contabilă pe cel puțin patru nivele (vom vorbi de un „hipercub” cu patru axe în sisteme de informare concepute pornind de la o bază de date) (schema 2.3.). Dar rețeaua poate fi mai complexă, deoarece unele nivele de analiză (respectiv reclasare) pot fi mai fine (costul produsului X vândut clienților profesioniști ai restaurantelor în regiunea Caen, spre exemplu, ceea ce creează un cost pe produs pe clientelă și pe zonă geografică).

Schema 2.3. – Rețeaua de analiză a costurilor în contabilitatea de gestiune



1.1. Entitățile consumă resurse

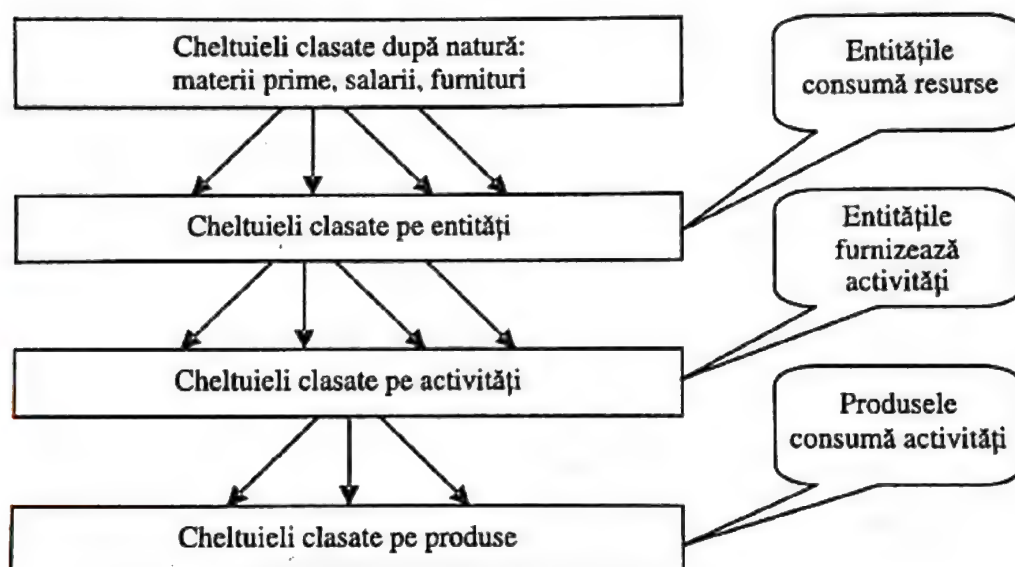
Orice organigramă detaliată se caracterizează prin apariția unui număr de entități care compun o întreprindere. Ce nivel de detalii trebuie reținut pentru analiza costurilor?

În primă aproximație, entitățile care compun organizația se pot împărți în două categorii. Unele pot fi calificate drept centre de responsabilitate. Responsabilii lor dispun de o autonomie în utilizarea resurselor în vederea îndeplinirii unui scop specificat pentru care ei s-au angajat. Se spune adesea că un centru de responsabilitate este definit prin cuplul obiective-mijloace, că se bazează pe un contract de obiective sau de gestiune, pentru a exprima faptul că responsabilul său face contract cu

Exemplu. Produsul consumă activitatea A (ex. vizita reprezentanților), care declanșează activitatea B (ex.: întreținerea vehiculelor), aparținând procesului „gestiunea parcului de vehicule”, el însuși furnizor al procesului de asigurare a prezenței „comerciale.”

Această viziune a organizației determină o rețea de analiză contabilă pe cel puțin patru nivele (vom vorbi de un „hipercub” cu patru axe în sisteme de informare concepute pornind de la o bază de date) (schema 2.3.). Dar rețeaua poate fi mai complexă, deoarece unele nivele de analiză (respectiv reclasare) pot fi mai fine (costul produsului X vândut clienților profesionali ai restaurantelor în regiunea Caen, spre exemplu, ceea ce creează un cost pe produs pe clientelă și pe zonă geografică).

Schema 2.3. – Rețeaua de analiză a costurilor în contabilitatea de gestiune



1.1. Entitățile consumă resurse

Orice organigramă detaliată se caracterizează prin apariția unui număr de entități care compun o întreprindere. Ce nivel de detalii trebuie reținut pentru analiza costurilor?

În primă aproximație, entitățile care compun organizația se pot împărți în două categorii. Unele pot fi calificate drept centre de responsabilitate. Responsabilii lor dispun de o autonomie în utilizarea resurselor în vederea îndeplinirii unui scop specificat pentru care ei s-au angajat. Se spune adesea că un centru de responsabilitate este definit prin cuplul obiective-mijloace, că se bazează pe un contract de obiective sau de gestiune, pentru a exprima faptul că responsabilul său face contract cu

ierarhia: el se angajează pe bază de obiective, acceptă să fie apreciat ținând seama de acestea, ierarhia îi pune la dispoziție mijloace presupuse adecvate, dar nu intervine, în afara unui caz convenit dinainte, în deciziile tehnice de desfășurare a acestor mijloace (*pilotaj*). Exigența unei anumite latitudini în utilizarea resurselor, ceea ce în general este dificil de găsit, le transformă în adevărate centre de responsabilitate până la baza organigramei.

Exemple de centre de responsabilitate. Vom regăsi:

- la primul nivel (întreprinderea în ansamblu, fiind ea însăși un centru de responsabilitate): direcția cumpărărilor și aprovizionărilor, direcția financiară, resurse umane etc.;
- în cadrul direcției aprovizionărilor și cumpărărilor: serviciile cumpărări, aprovizionări;
- în cadrul acestor servicii: laboratorul de control calitate, biroul de referințe ale furnizorilor, serviciul de gestiune a comenzilor;
- în cadrul acestui ultim serviciu: biroul de control al facturilor furnizorilor (cu greu va fi considerat centru de responsabilitate).

În cadrul unui centru de responsabilitate, unele entități sunt simple centre de execuție. Ele nu dispun de autonomie de decizie, sarcinile de efectuat aici sunt repertoriate și procesul de urmărit este precizat de ierarhie, în general prin intermediul reglementărilor. Un centru de execuție nu are putere asupra costurilor, care sunt determinate de cei care au reglementat funcționarea sa. Un centru de responsabilitate sau de execuție poate să nu aibă decât o putere parțială asupra costurilor și în schimb să influențeze indirect pe cele ale altor centre care intervin în aceleași procese ca și el sau în procese corelate. Din moment ce se raționează prin procese, se constată că acel cost cheltuit de o activitate nu este în mod necesar cauzat de ea. Responsabilul său nu „corelează” astfel întotdeauna toate costurile proprii în timp ce el poate controla o parte din costurile celorlalți responsabili de activități, uneori fără să o știe.

Exemplu. Presupunem că vom căuta să știm cât costă diferitele produse ale întreprinderii din cadrul direcției cumpărărilor și aprovizionărilor. Considerăm cazul costurilor de facturare. Chiar dacă se presupune (ceea ce este lipsit de realism) că responsabilul serviciului are toată puterea de a angaja, fixa salarii, metodele de lucru, să aleagă utilajul și localurile, nu rămâne decât ceea ce declanșează costul, respectiv numărul de facturi de stabilit, spre exemplu, comportamentul comercianților, care pot regropa comenzile înregistrate de un client sau să încurajeze comenzile mici.

1.2. Entitățile furnizează activități

Observarea unei organizații oarecare se face în primul rând prin sarcinile elementare efectuate de persoane și/sau mașini.

Exemplu. Observația permite constatarea că persoanele telefonează, lucrează utilizând un micro-ordinator, completează formulare, primesc studenți, aranjează dosare, expediază convocări pentru examene, consemnează comenzi.

Se va adopta aici demersul ABC în realizarea sarcinilor, prin care o entitate produce activități. Acestea trebuie să servească drept principiu de modelare: cât costă? la ce servesc?

Exemple de activități:

- funcția logistică: aprovizionarea, recepția livrărilor, furnizarea atelierelor, livrarea;
- funcția cumpărări: referențierea furnizorilor, actualizarea fișierului furnizori, înregistrarea comenzilor, relansarea furnizorilor;
- funcția plăți: aducerea la zi a fișierului personalului, pregătirea buletinelor de salarii;
- funcția comercială: asigurarea expediției, service după vânzări, examinarea condițiilor de credit solicitate de client, vizitarea en-grosiștilor, angajarea prospectelor;
- funcția facturare și contabilitate clienți: facturare relansare clienți, înregistrarea reglementărilor.

Exemplu. Procesul tradițional de gestiune a calității constă în verificarea că probabilitatea că un produs defectuos să fie vândut nu depășește un prag prestabilit și eventual că, pentru produsele defectuoase, intervenția după vânzare corespunde anumitor criterii de performanță (costuri, termene). Acest proces de gestiune a calității corelează activități cum ar fi: inspectarea aprovizionărilor, recepția, inspectarea loturilor de produse semifinite și finite, rețușuri, gestiunea rebuturilor, intervenția după vânzare, returnarea la uzină a produselor defectuoase vândute, reparația sau schimbarea, noua livrare către client. În privința unui lanț de activități, ale unui proces pentru care trebuie să examinăm costurile de ansamblu pentru a constata un alt mod de gestiune a calității ceea ce ar putea, spre exemplu, să reducă costul total.

Pe această linie, se definește costul de obținere a calității (COQ), considerat ansamblul costurilor care sunt angajate în rațiunea existenței sau posibilitatea de existență a slabei calități. Ele cuprind costuri:

- de prevenire;
- de identificare (angajate pentru a împiedica un produs să continue procesul de la acest stadiu al defectării sale și pentru a împiedica să fie livrat clientului);
- tratamentul calității defectuoase, care diferă după ce defecțiunea este detectată înainte sau după vânzare (majoritatea studiilor consideră că în demersul tradițional aceste costuri reprezintă cel puțin 25% din cifra de afaceri).

Căutarea calității totale este orientată potrivit ipotezei că reducerea costurilor de tratare și identificare este mai mare decât creșterea costurilor de prevenire.

Se observă, pe un astfel de exemplu, importanța de a nu realiza în contabilitatea de gestiune un calcul al costurilor privind numai produsele, ci o identificare a costului activităților și proceselor pe care le solicită. Adoptând acest punct de vedere, se va considera că prețul propus de un furnizor nu este decât un element al costului procesului de aprovizionare, ceea ce poate conduce la ideea că furnizorul cel mai scump oferă o garanție de calitate, dispensând întreprinderea să mai efectueze diverse operații de control la recepție. Noțiunea de costuri ascunse (Savall și Zardet, 1989) este legată de o astfel de abordare. Ea arată că disfuncționalitățile induse de costuri cel mai adesea indirecte (difuzarea în organizație, prin intermediul lanțului de activități afectate) și fără sesizarea contabilă specifică, cel puțin în sistemele clasice (este cazul costurilor de oportunitate privind nonproducția). Noțiunea de activitate este relativă și, pentru acest motiv, se vorbește în mod sistematic de „proces” deoarece o activitate este un proces de sarcini. Cum să construiești carta activităților și proceselor utilă managementului, când lipsa listei entităților nu reprezintă o informație? De alegerea respectivă depinde vizibilitatea anumitor costuri.

Exemplu. Dacă activitatea „Revizia vehiculelor vânzătorilor” este asimilată unui proces numit „Asigurarea prezenței comerciale pe lângă marii clienți”, se va stabili cât costă această politică. Dacă ne mulțumim cu asimilarea procesului numit „Întreținerea parcului de vehicule” ne vom putea gândi dacă colaborările acestui proces nu sunt preferabile, ceea ce reprezintă o bună întrebare, dar se va pierde din vedere că nu este un sfârșit în sine.

La întocmirea acestei carte a proceselor, Johnson (1992, p.138) arată ceea ce nu trebuie făcut în privința lui General Electric, care a fost un pionier al demersului pe bază de activități: „Nu există nici o rațiune ca acest instrument, analiza costurilor pe activități, să conducă General Electric și nu o altă societate americană pe drumul stabilit după 1975 să-i concureze întreprinderile japoneze Toshiba, Toyota, Hitachi și altele. Aceste instrumente de gestiune bazate pe activități nu ar genera carte de procese, dacă nu ar fi fost niciodată orientate spre clienți și nu ar fi făcut să circule de la bază spre vârf idei capabile să ducă la o ameliorare continuă a proceselor.”

Managementul pe bază de procese prezintă trei principii fundamentale:

- scoate în evidență cauzele declanșării activităților (sunt calificate drept inductori);
- corelează activitățile la prestarea percepută de client pentru identificarea rolurilor în oferta întreprinderii și valoarea lor pentru client;

- motivează actorii pentru ameliorarea performanțelor proceselor.

Dar cum să identificăm perimetrul activităților de înregistrat în contabilitate? Trebuie să decizi între două restricții.

Pe de o parte, activitatea este instrumentul de alocare a costurilor la produse-clienți etc. În acest sens, ea nu este decât o secvență în lanțul de calcule care vizează corelarea costurilor cu finalitățile. Pentru a limita costul sistemului contabil, lista activităților utilă identificării trebuie să fie cât mai scurtă posibil, cu perimetrul cât mai larg posibil. Vom vedea în 2.3. că aceste regrupări de sarcini, respectiv de costuri elementare prezintă criterii de omogenitate. Această restricție interzice tratarea globală a cheltuielilor privind „macroactivitățile” sau procesele de „fabricație”, „distribuție”, „cercetare”.

Pe de altă parte și în fond mai importantă, activitatea este obiect de decizie: organizarea, modurile de funcționare solicită alegeri; ea nu este un simplu releu comod pentru calcularea costurilor produselor, ci mai mult un obiect central al analizei costurilor și performanțelor întreprinderii. În acest sens, cea mai simplă activitate elementară, căreia trebuie să-i cunoaștem costul, este aceea prin care nu se are în vedere rediscutarea mijloacelor alocate și nici a modalităților tehnice de funcționare.

Alegerea dintre cele două restricții depinde de natura informației căutate, inclusiv de alegerea organizației.

Exemplu. Într-o universitate, se dorește cunoașterea costurilor diferitelor formații.

Ne imaginăm mai întâi că două persoane asigură integralitatea lucrărilor de logistică necesare unei formații A și nu lucrează decât în serviciul acesteia. Această entitate produce un proces „de gestiune a formației A”, care ar putea fi analizat pe activități cum sunt: pregătirea examenelor și comisiile, operațiuni de recrutări, gestiunea materialelor policopiate. Dar un astfel de detaliu nu este necesar pentru cunoașterea costului formației în cauză. El nu ar fi util decât dacă s-ar avea în vedere restructurarea anumitor lucrări, spre exemplu, încredințându-le în parte unui prestator exterior care le-ar factura. Sau dacă se supun unei reglementări care ar solicita justificarea prin costul drepturilor de înscriere cerute studenților pentru a fi candidați ai acestei formații; atunci ar trebui identificată activitatea „gestiunea recrutării” pentru a-i determina costul.

Presupunem acum că universitatea a ales o altă structură, un serviciu care se ocupă de ansamblul operațiilor de recrutare (activitate de „recrutare”), un alt ansamblu de operații „de gestiune a materialelor policopiate” etc. Este necesară acum cartă activităților deoarece, pentru a cunoaște cât costă formația A, trebuie identificat care este consumul fiecărei activități.

Pentru fixarea unei metodologii de identificare a activităților, se pot sugera următoarele principii:

- limitarea noțiunii de activitate la un ansamblu de sarcini

complementare, efectuate de o persoană sau de o echipă identificabilă într-o aceeași entitate, în scopul de a păstra o legătură între gestiunea activității și centrul de responsabilitate (dat fiind că această persoană sau echipă pot fi implicate în mai multe activități);

- această primă analiză conduce la o listă considerată restricție de omogenitate a costurilor, examinată mai departe care poate obliga, cu toate acestea, la o revedere în scopul modelării costurilor;

- această primă analiză poate conduce la o listă pe care managementul va decide să o delimiteze mai fin pentru nevoile unei cercetări specifice de informare. O organizare a muncii care nu se bazează pe diviziunea lui Taylor conferă adevărate procese unei echipe. Se pot aminti activitățile încredințate în acest caz unei singure echipe care constituie baza cartografierii. Aceste procese ascund grupurile de sarcini elementare care pot fi utile identificării cunoașterii costurilor într-o perspectivă de reorganizare.

1.3. Produsele consumă activități

Un produs este rezultatul unui ansamblu de procese, constituite din activități complementare, care asigură concepția produsului, fabricarea, vânzarea, urmărirea și apoi după vânzare, gestiunea lucrărilor administrative pe care le antrenează. Toate acestea în sensul că pentru a acționa asupra costului unui produs, trebuie acționat asupra costului activităților pe care le consumă. Această acțiune nu poate fi întreprinsă decât dacă activitățile sunt conduse sub autoritatea unui responsabil identificat și care este posibil să cunoască performanța pe care o așteaptă clienții săi interni și externi de la ele, precum și cauzele care le declanșează. Adesea, înainte de a ajunge produsul pe piață, trebuie cunoscute mecanismele care determină costurile activităților. Așa cum s-a menționat, mai ales în industria automobilelor, alegerile efectuate în primul an de la conceperea unui nou model determină în mod ireversibil costurile activităților cheie, respectiv costul produsului.

Contabilitatea de gestiune are obligația de a corela cei trei poli:

- să calculeze costurile produselor;
- să le coreleze aceste costuri cu activitățile, deoarece asupra lor se poate acționa;
- și să coreleze în permanență activitățile și responsabilitățile, deoarece persoanele identificate trebuie să aibă drept atribuții acțiunile de condus.

Tradiția franceză a supraestimat obiectivul de cunoaștere a costurilor complete ale produselor (numite *prix de revient* – preț de revenire), printre cele pe care contabilitatea de gestiune le poate urmări. Fenomenul este normal într-o țară în care cartelizarea, sarcinile de stat mai ales în fixarea prețurilor de vânzare sunt departe de o adevărată economie de piață. Fără a nega totuși interesul de cunoaștere a costului complet al unui produs atunci când se acționează asupra lui (adesea, înainte de lansare), trebuie subliniat că lucrări recente ale istoriei afacerilor arată că obiectul inițial al contabilității de gestiune pare să nu fi fost cunoașterea costului produselor, ci mai curând al celor câteva operațiuni critice pentru succesul întreprinderii. O misiune a experților contabili francezi trimisă în SUA în aprilie 1951, după vizitarea a șaptezeci și cinci mari întreprinderi și universități americane în cadrul Planului Marshall (misiuni de productivitate), conchidea că obiectul principal al contabilității de gestiune a acestor întreprinderi era de a ajuta conducătorii să stăpânească costurile și să creeze o stare de spirit care să permită această stăpânire, cunoașterea costurilor unitare ale produselor părănd de importanță secundară: „Metoda costului complet real concepută în Franța este puțin utilizată și cunoscută sub denumirea „metoda istorică” prezintă un anumit caracter peiorativ în limbajul oamenilor de afaceri obișnuiți să controleze zilnic randamentul colaboratorilor.” (OEC, 1952).

Pentru a administra mai bine costul unui produs, trebuie identificate aceste corelări dintre resurse, activități și produse și să se acționeze asupra cauzelor costurilor activităților. Nu există nici o ambiguitate: cunoașterea costurilor unui produs nu mai este suficientă, și nici un scop în sine pentru gestionar. Așa cum notează Johnson, într-o formulă puțin provocatoare: „Nu se administrează costuri. Se pot administra numai activități care cauzează costuri.” În astfel de condiții, contabilitatea de gestiune trebuie să poată cunoaște cât va costa, costă și a costat un astfel de produs, și respectiv:

- ce consecință va avea, are și a avut o astfel de alegere asupra costului total al unui produs?

- care sunt costurile care se vor angaja, angajează și au angajat diferitele entități care formează organizația, diferitele centre de responsabilitate identificabile în întreprindere?

- pentru un produs și o organizație date, care sunt legile economice care explică acele comportamente ale costurilor?

2. Alocarea costurilor

2.1. Calculul costurilor entităților

În acest stadiu al analizei, obiectul nu este de a căuta care sunt, în total, costurile care provoacă existența și funcționarea oricărui centru de responsabilitate. El se referă numai la identificarea consumurilor efectuate *la propriu* de fiecare din entitățile identificate în rețeaua de analiză. Această diferență trebuie să fie subliniată.

Exemplu. Dacă dorim să știm cât costă întreprinderea, faptul de a asigura ea însăși mentenanța instalațiilor de încălzire, va trebui să ținem seama de faptul că această activitate induce alte activități, spre exemplu, în cadrul departamentului Gestiunea resurselor umane: gestiunea administrativă a personalului de mentenanță. În consecință, ar trebui căutată identificarea costurilor activităților induse de existența serviciului de mentenanță. Aceasta face parte din calculurile costurilor activităților, privind „trasarea” sau anticiparea lor, urmărind legăturile dintre ele.

În stadiul în care ne aflăm, obiectivul este mult mai modest: pregătirea informației în așa fel încât asemenea analize să poată fi efectuate.

Prima etapă este cunoașterea costurilor proprii fiecărei entități. Nu este simplu de cunoscut costurile entităților pentru care, în condițiile unei baze de date, în care este identificat consumatorul fiecărei resurse. Adesea dificultățile survin deoarece o informație atât de fină nu există și consumurile sunt „indirecte” față de entități.

Exemplu. Un caz clasic este acela al cheltuielilor de telefon și electricitate. Dacă întreprinderea nu dispune decât de un contor unic simplu, ea se află în incapacitatea de a cunoaște consumurile elementare. Dacă ea reglează o factură globală, ea nu dispune de informația dorită. Dar dacă sistemul instalat permite identificarea numărului de unități consumate de fiecare terminal, acesta poate servi la retratarea informației globale și calcularea consumurilor entităților.

În fața unei asemenea dificultăți, există trei soluții:

- utilizarea unor chei de repartiție;
- renunțarea la imputarea anumitor cheltuieli entităților, respectiv activităților și produselor.

2.1.1. Ameliorarea informației

Pentru ameliorarea informației se pot utiliza în anumite cazuri noi proceduri de sesizare. Dar în altele, cum sunt investițiile, rămân singura soluție.

2.1.1.1. Acțiunea asupra procedurilor de sesizare poate consta într-o modificare a codificării care permite identificarea informației sau instaurarea modalităților birocratice.

Exemplu. Un serviciu gestionar livrează furnituri pe baza unei comenzi și dispune astfel de informația utilă pentru cunoașterea utilizatorilor. El va ajunge să colecteze această informație pentru a urmări consumurile.

Dar se poate acționa și prin facturări interne, care se bazează pe prețuri de cesiune internă.

Exemplu. Un serviciu informatic, un atelier de reparații pot factura intervențiile lor la „clienții” interni, ceea ce reprezintă un alt mod de urmărire a costurilor.

Acest procedeu este folosit atunci când este vorba de cunoașterea costurilor, de influențarea comportamentelor, mai ales prin măsurarea performanțelor bazate pe relații client-furnizor în cadrul întreprinderii, punând în situație de concurență un serviciu intern cu un prestator exterior. Poate fi vorba de crearea în aceeași întreprindere a unei logici de piață.

2.1.1.2. Totuși, anumite consumuri nu pot fi urmărite sau administrate nici prin proceduri de sesizare, nici prin sisteme de facturare internă, ținând seama mai ales de particularitățile tehnice. Soluția poate fi atunci investiția.

Exemplu. Investiția este soluția cea mai corespunzătoare dacă întreprinderea dorește să-și cunoască mai bine cheltuielile de telefon și electricitate. O echipă modernizată este gata să furnizeze informații precise privind cheltuielile telefonice.

Oportunitatea investiției care consumă resurse este de a evalua. Ea este legată de oportunitatea ameliorării sesizării, care poate mai mult sau mai puțin facil să identifice, fie deoarece costul propriu este rău înțeles, fie pentru că progresele pe care ea le-ar putea aduce sunt necunoscute.

Se întâlnesc și situații în care sesizarea precisă a consumurilor elementare nu este posibilă, chiar prin angajarea de cheltuieli noi pentru a ameliora, sau nu ar fi posibil decât prin dereglarea funcționării întreprinderii. În toate aceste cazuri, rămâne de ales între două soluții: recurgerea la imputări entităților prin intermediul cheilor de repartizare sau prin renunțarea la imputare.

2.1.2. Recurgerea la cheile de repartizare („resources drivers”)

Dacă se optează pentru imputarea cheltuielilor entităților, trebuie determinată o cheie de repartizare coerentă, în concordanță cu legea economică aplicată costurilor respective. Ceea ce determină particularitatea cheilor de repartizare, este caracterul lor succesiv, necesitatea aproximativă, fiind soluții provizorii. Ele se folosesc în lipsa unei informații complete la cost rezonabil; se caută atunci o soluție de înlocuire care permite imputarea sumelor în raport acceptabil cu fluxurile reale consumate, prin definiție necunoscute.

Exemplu. Reluăm cazul cheltuielilor de telefon pentru a preciza acest aspect important. Cheltuielile în afara abonamentului corespund unei legi economice care le explică prin numărul de unități consumate. Dacă se cunoaște numărul de unități pe care le consumă fiecare entitate a întreprinderii nu mai suntem în situația unei repartizări prin intermediul unei chei, deoarece a) cunoaștem legea economică a costului; b) dispunem de o informație completă asupra variabilei de care acesta depinde. Repartiția prin intermediul unei chei nu intervine decât dacă informația completă nu este disponibilă. Se va defini atunci o variabilă care să fie a) măsurabilă, altfel nici o repartizare nu este posibilă; b) în corelație cu variabila care explică aceste costuri (în numerar, impulsurile telefonice). Dacă, spre exemplu, se procedează la o repartizare de cheltuieli telefonice la prorata efectivelor, se presupune că există o strânsă relație liniară între efectivele unei entități și cheltuielile telefonice, ceea ce implică ipoteza (îndrăzneță) a unor obiceiuri identice între utilizatori diferiți, cum sunt cei care se ocupă de marketing sau cercetătorii în materie de utilizare a telefonului. O repartizare la prorata numărului de terminale telefonice presupune că cheltuiala pe terminal este puțin diferită de la o entitate la alta.

2.1.3. Trebuie utilizate cheile de repartizare sau să se renunțe la imputarea cheltuielilor?

În spiritul descoperirii unor chei de repartizare acceptabile, întreprinderea se întreabă asupra oportunității repartizării anumitor cheltuieli. Este util să se pună o asemenea întrebare, chiar dacă existența acestor chei presupune aici o altă dimensiune.

Orice imputare constituie un mesaj. Anthony (1957) a prezentat un exemplu special ilustrativ.

Exemplu. Există cel puțin o duzină de modalități de imputare a costurilor unui serviciu de mentenanță unor multiple ateliere utilizatori, și fiecare dintre ele adresează un „mesaj” diferit responsabililor acestor ateliere, asupra modului în care ei trebuie să aibă în vedere responsabilitățile în privința mentenanței:

Metoda nr. 1: să nu se impute nici un cost de mentenanță utilizatorilor.

Mesajul: Responsabilul atelierului nu are nici o responsabilitate în privința costurilor de mentenanță. El solicită departamentului, respectiv să efectueze munca pe care o apreciază necesară: departamentul de mentenanță este cel care își asumă responsabilitatea. El este în mod implicit responsabil de starea echipamentului.

Metoda nr. 2: imputarea costurilor de mentenanță atelierelor pe baza orelor mâinii de lucru directe ale fiecăruia.

Mesajul: Costurile de mentenanță sunt apreciate proporționale cu activitatea uzinei dar responsabili atelierelor nu au responsabilitatea directă a lucrărilor de mentenanță, cei care determină poziția departamentului de mentenanță. Apare străduința de a suporta de la fiecare o parte cât mai justă din costuri.³⁾

Metoda nr. 3: imputarea fiecărui atelier a unei sume forfetară pentru fiecare tip de intervenție de mentenanță.

Mesajul: Responsabilul de atelier răspunde de situațiile care cauzează nevoia de intervenție a mentenanței considerate defecțiuni de mașină. Departamentul este responsabil al costului prestării. Șeful de atelier nu poate fi pus în discuție în privința eficienței cu care lucrătorii de mentenanță acționează, în consecință suma costului prestabilit va fi imputată după un barem, oricare ar fi costul real al intervenției.

Metoda nr. 4: imputarea fiecărui atelier a orelor reale de mentenanță evaluate la o rată orară prestabilită.

Mesajul: Șeful de atelier este responsabil atât de cauzele intervenției cât și de timpul aferent. Se presupune că el poate dirija munca lucrătorilor de mentenanță. În anumite cazuri, el poate avea posibilitatea să facă apel la o întreprindere exterioară dacă apreciază că aceasta va fi mai performantă decât departamentul intern.

a) Rămânem sceptici față de această interpretare.

Obiectivul de cunoaștere, urmărit în mod legitim într-o fază de diagnostic preparator acțiunii, incită la imputarea sistematică a costurilor: este normal să se urmărească identificarea a ceea ce costă direct și indirect obiectul calculului (centru, produs, activitate). Dar soluția tehnică (repartizarea cheltuielilor) pentru îndeplinirea acestui obiectiv cognitiv comportă o altă dimensiune: orientarea comportamentelor. Se instaurează o regulă: actorii vor lua atitudine. Nu este demonstrat că imputarea sistematică a costurilor constituie un bun mod de ameliorare a competenței tehnice. Imputarea, eventual prin intermediul facturărilor interne nu ameliorează într-adevăr stăpânirea resurselor decât în condițiile:

- ea face cunoscută mai bine legătura dintre consumurile de resurse și contrapartida obținută, în sensul că acela care suportă costul poate fi conștient de eficiența și eficacitatea sa;

- cel care suportă costul poate acționa. Aceasta presupune că acela

care cheltuiește decide sau poate acționa asupra celui care declanșează consumul. O astfel de ipoteză este adesea falsă, așa cum s-a observat în privința principiului controlabilității în paragraful 4 din capitolul 1;

- cel care suportă costul poate acționa asupra acestuia sau asupra faptului de declanșare și nu numai asupra unei chei de repartizare, ceea ce ar permite să se mulțumească cu orientarea spre alte aspecte decât un cost care există și prezintă uneori nivele sporite;

- cel care suportă costul are interesul să acționeze, ceea ce pune în discuție sistemul de mobilizare și evaluare a performanțelor utilizat în întreprindere.

Exemplu. Repartizarea cheltuielilor cu căldura între toate entitățile întreprinderii nu este în mod obligatoriu cel mai bun mod de a obține economii de energie.

Enumerarea acestor condiții este suficientă pentru a percepe ceea ce poate constitui o contradicție între obiectul de identificare a costurilor pe cât posibil de complete datorită cheilor de repartizare (obiectiv de cunoaștere) și condițiile unei bune conduceri deconcentrată (obiectiv de influență asupra comportamentelor). Se observă astfel utilitatea diversificării informației în conformitate cu acțiunea de a oferi decidentului central elemente de reflecție care îi orientează alegerile sau prin care se emit semnale în intenția altor responsabili. Se poate conchide provizoriu (se va reveni la capitolul 7) că stăpânirea costurilor presupune două condiții:

- cunoașterea dinamicii, respectiv identificarea cauzelor costurilor pe termen lung și a legilor economice care explică nivelul lor pe termen scurt;

- aplicarea unor dispozitive incitante care declanșează acțiunile specifice asupra factorilor care determină costurile.

2.2. Calculul costurilor activităților

Principiile generale care vor fi expuse sunt transpozabile: dacă entitatea nu exercită decât o singură activitate, există redundanța cu etapa precedentă. Dacă ea exercită mai multe activități, trebuie organizată o sesizare care identifică activitatea pentru care este consumată fiecare dintre resursele entității.

Cazul este destul de simplu dacă entitatea este organizată în modalitatea de a consacra mijloace specifice fiecăreia dintre activități pentru care se dorește identificarea costului.

Exemplu. În cadrul serviciilor administrative ale unei școli, două persoane nu se consacră decât activității „gestiunea concursurilor”, în timp ce alte trei nu intervin decât pentru activitatea „administrarea școlarității din primul an”.

În schimb, dacă mijloacele comune sunt împărțite pe mai multe activități, situația este delicată.

Exemplul 1. Activitățile vânzătorilor pot fi: „vizitarea clienților obișnuiți”, „demarcarea clienților potențiali”, „redactarea dării de seamă săptămânale”, „formarea noilor angajați”, „participarea la previziunea trimestrială a vânzărilor semestriale”. Toate aceste activități sunt efectuate de fiecare vânzător. El trebuie să identifice timpul pe care îl consacră fiecăreia.

Exemplul 2. Serviciul de mentenanță și întreținere poate exercita activitățile următoare, comune ansamblului personalului: „inspecția lunară a utilajului A”, „mentenanța pieselor X aferente utilajelor B pe durata celor 200 de ore de utilizare”, „intervenții de depanare”.

Se revine atunci la discuția de la 2.1.2. legată de cheile de repartizare. Schimbările din organizație, respectiv trecerea la mijloace specializate sau sesizarea sistematică a datelor aduc informația care lipsește, dar aceste soluții au un cost care le poate face inaplicabile; pierderea de sinergie prin specializarea de persoane, conduce la imposibilitatea de a măsura timpii consacrați fiecărei activități la care participă. Recurgerea la facturări interne poate constitui un instrument ușor de folosit. Dacă astfel de soluții trebuie excluse, recurgerea la o cheie de repartizare, adesea pe baza unei estimări declarative, este singura în care se poate avea în vedere, cu marjele de eroare care pot apare.

Noțiunea de cheie de repartizare nu este legată de metode perimate. Promotorii ABC, preocupați să dispună de o informație mai fină asupra costurilor, s-au confruntat rapid cu dificultatea amintită. Astfel, Brimson (1991) preconizează chei de repartizare revoluționare pe tip de resurse (tabelul 2.1.).

Tabelul 2.1. – Chei de repartizare după Brimson

Factor de producție	Cheie de repartizare
Personal	Timp
Tehnologie	Ore mașină
Localuri	Metri pătrați
Electricitate	Kilowați oră

Sursa: Brimson (1991).

2.3. Calculul costului produselor (sau altor „consumatori de activități”)

Un produs poate fi singurul consumator al unei activități sau al unei resurse (materie primă, timp de lucru, timp de mașină), care pentru el este „directă”. În acest caz, nu există altă dificultate de rezolvat decât alocarea costului de organizare a unui sistem de sesizare pentru a „capta” informația privind consumul care survine (nu uităm niciodată că în contabilitatea de gestiune, informația nu este un fapt de natură, ea nu este disponibilă decât dacă s-a prevăzut sesizarea).

Exemplu. Printre formațiile universității, numai filiera F organizează un concurs. Costul activității „gestiunea concursului” este repartizat lui F.

Adevărata dificultate apare atunci când o activitate este consumată de mai multe produse între care se dorește alocarea costului acestora.

Exemplu. Școala propune trei filiere și costul activității „gestiunea concursurilor” care mobilizează în permanență două persoane este repartizată între cele trei filiere.

2.3.1. Un principiu simplu

Principiul reținut de toate sistemele de contabilitate de gestiune constă în *măsurarea producției activității* (cea a entității dacă se practică o singură activitate) *prin intermediul unei unități simple numită „unitate de lucru”* sau elementară. Unitatea de lucru este proprie fiecărei activități. Ea poate servi drept bază repartizării costului activității între produsele care o consumă, dacă este posibil de a stabili câte unități de lucru consumă fiecare produs. Calculul este atunci foarte simplu.

Exemplu. Presupunem că se exprimă producția activității „gestiunea concursurilor” prin numerele de înscriere tratate (unitate de lucru). Va fi ușor de măsurat câte înscrieri la concurs „intrări directe” a generat cât consumă activitatea „gestiunea concursurilor”. O simplă regulă permite imputarea costului acestei activități diferiților „consumatori” în calitate de „intrări directe”.

Presupunem că activitatea „gestiunea concursurilor” costă 60 000 € pe an și că tratează 6 000 de înscrieri pe an; unitatea sa de lucru, înscrierea, costă 10 €. Considerat „intrare directă” concursul a atras 1850 de înscriși. Aceștia i se va alocă un cost de 18 500 €.

Dar această soluție nu este acceptabilă decât dacă unitatea de lucru explică în sens static variația costurilor activității, dacă ea o modelează

statistic. O bună unitate de lucru este aceea pentru care este observată o corelație satisfăcătoare cu costul activității. Vom spune atunci că aceste costuri ale activității sunt „omogene” în raport cu unitatea de lucru. Criteriul de corelație poate să nu fie suficient totuși așa cum se arată în anexa 2.

2.3.2. Restricția fundamentală de omogenitate a costurilor activității

Activitatea este formată din sarcini elementare regrupate deoarece sunt complementare și corespund unei finalități comune. Fiecare sarcină consumă costuri. Costurile activității sunt omogene dacă formează un ansamblu stabil și solidar deoarece:

- de fiecare dată când activitatea este declanșată, sarcinile elementare pe care le comportă sunt toate efectuate;

- fiecare din aceste sarcini este efectuată în mod stabil.

Vom studia această noțiune fundamentală pe un exemplu.

Exemplu. Presupunem că un atelier efectuează sarcinile următoare:

- sarcina a: decuparea tolelor;
- sarcina b: pliajul;
- sarcina c: găurirea;
- sarcina d: fixarea piesei de întărire;
- sarcina e: controlul de conformitate.

Fiecare din aceste sarcini consumă resurse: muncă, timp de mașină, materiale, furnituri. Trebuie identificate costurile proprii fiecărei sarcini din rețeaua contabilă – ceea ce ar fi costisitor – sau ele se mai pot trata mai global ca o activitate unică?

Dacă, oricare ar fi piesele care se fabrică, atelierul efectuează întotdeauna aceste cinci sarcini și dacă ele sunt efectuate în mod constant, formează un ansamblu omogen. Pentru simplificare, se pot trata în bloc. Într-un astfel de caz (conform anexei 1):

- sarcina a induce sarcina b, care induce c etc.;

- a, b, c, odată declanșate, sunt efectuate în mod constant.

O unitate monetară cheltuită pentru sarcina a (decupare) determină întotdeauna o cheltuială de X unități monetare în b (pliaj), de y în c (găurire) și în așa fel că aceste consumuri formează un compozit, stabil – în sensul că sarcina a solicită spre exemplu 1 oră mașină pentru 0,75 ore de lucru și consumul de 15 m² materiale. Astfel, pentru o oră mașină de decupat se va consuma 0,75 ore mână de lucru în decupaj, dar și timpul mâinii de lucru și de mașină în proporție stabilă între timpul de mașină în decupaj și

ansamblul costurilor. Cele cinci sarcini formează o activitate cu costuri omogene.

Se poate verifica. Presupunem că se pot calcula consumurile elementare (tabel 2.2.) pentru fiecare din cele două producții X și Y asigurate de activitate.

Tabelul 2.2. – Consumuri elementare de sarcini omogene

Sarcina	Timp de lucru (ore)		Timp de lucru (ore)		Consum de furnituri (litri)	
	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y
a	0,2	0,28	0,15	0,21	3	4,2
b	0,8	1,12	0,6	0,84	12	16,8
c	0,36	0,504	0,27	0,378	0	0
d	0,48	0,672	0,36	0,504	7,2	10,08
e	0,12	0,168	0,09	0,126	1,8	2,52

Se observă că, oricare ar fi piesa lucrată, proporțiile dintre consumuri și resurse sunt stabile (echiproportionalitate). Acest aspect este evident dacă, spre exemplu, se reduce numărul de ore de lucru în sarcina a (tabelul 2.3.).

Aceste sarcini formează astfel o activitate omogenă. Ele pot fi globalizate și tratate în bloc. Presupunem costurile unitare din tabelul 2.4. și că se fabrică 1000 de piese din fiecare categorie. Prin calculul direct, sarcină cu sarcină, se obține același rezultat ca și prin calculul global, care utilizează ora de lucru în decupaj (tabelele 2.5. și 2.6.). Ne putem dispensa de cunoașterea costurilor individuale ale celor cinci sarcini a, b, c, d și e. Est suficientă sesizarea unui singur cost de ansamblu (activitatea) cu costuri omogene pe care acestea le formează și imputarea lor produselor conform proratai timpului de lucru în decupaj. Dacă activitatea (a+b+c+d+e) este singura din atelier se va putea organiza sesizarea globală a consumurilor atelierului și cea a timpilor de mașină în sarcina a, ceea ce este mai puțin complex decât sesizarea datelor complete ale celor cinci sarcini.

Tabel 2.3. – Consumurile proporționale cu ora de lucru în sarcină care demonstrează omogenitatea sarcinilor

Sarcina	Timp de lucru (ore)		Timp de lucru (ore)		Consum de furnituri (litri)	
	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y
a	1	1	0,75	0,75	15	15
b	4	4	3	3	60	60
c	1,8	1,8	1,35	1,35	0	0
d	2,4	2,4	1,8	1,8	36	36
e	0,6	0,6	0,45	0,45	9	9

Tabel 2.4. – Costuri unitare

Costuri unitare	Ore de lucru	Ore de mașină	Litri de furnituri
a	250	670	1 200
b	230	1 240	330
c	265	550	0
d	180	340	90
e	200	120	400

În astfel de condiții, atelierul poate fi considerat „secție omogenă”. Planurile Contabile Generale au preconizat metoda „secțiilor omogene”, dezvoltată de Rimailho la CEGOS în anii 30. Ea se bazează pe aceleași principii generale asemănătoare cu cele expuse, dar ea delimitează întreprinderea în entități numite „secții” sau „secții de atelier” ori „centre de analiză”¹ (care sunt adesea părți de ateliere sau de servicii) care efectuează o singură activitate omogenă. O secțiune, care nu efectuează decât o activitate, este dotată cu o unitate de lucru. Această metodă nu este pertinentă decât în anumite tipuri de organizații (vezi 3.1.) și aceasta a contribuit la influența limitată a PCG în toate edițiile, în domeniul contabilității de gestiune. Demersul ABC reținut pentru această expunere, este mai general: el face apel numai la noțiunea de activitate, fără să presupună că ea întreține o legătură specială cu decuparea în entități. Această legătură depinde mai ales de tehnologie (3.1.).

Tabel 2.5. – Calculul direct sarcină

Sarcina	Timp de lucru (cost total)		Timp de lucru (cost total)		Consumuri de furnituri (cost total)	
	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y
a	50 000	70 000	100 500	140 700	3 600 000	5 040 000
b	184 000	257 600	744 000	1 041 600	3 960 000	5 544 000
c	95 400	133 560	148 500	207 900	0	0
d	86 400	120 960	122 400	171 360	648 000	907 200
e	24 000	33 600	10 800	15 120	720 000	1 008 000
Total	439 800	651 720	1126 200	1 576 680	8 928 000	12 499 200

¹ Pentru a fi preciși: PCG 1982 delimita întreprinderea în „centre de analiză” ce corespundeau entităților elementare din organigramă, apoi le scinda în „secțiuni” dacă astfel de entități asigurau mai multe activități și nu corespundeau, în consecință, unui perimetru de costuri omogene. Pentru Rimailho, secțiunea era la originea unei „echipe autonome și solidare”. El este cel care a lansat această denumire cu conotație militară, de „secțiune” – un grup de 30-40 de oameni comandat de un locotenent, pentru militari... Conotația organizațională care rezultă nu a ajutat fără îndoială metoda să supraviețuiască în post-taylorism...

Tabel 2.6. – Calculul de utilizează ora de lucru a sarcinii (decupaj) drept unitate de lucru

	Analizând sarcinile		Globalizându-le
	Pentru confecționarea lui X	Pentru confecționarea lui Y	Cost total
Costul total al activității	10 494 000	14 691 600	25 185 600
Număr ore decupaj	200	280	480
Costul unității de lucru ora pentru a	52 470	52 470	52 470
	Ore pentru X		200
	Costul lui X		10 494 000
	Ore pentru Y		280
	Costul lui Y		14 691 600

Revenind la exemplu, se remarcă posibilitatea alegerii multor altor unități de lucru în rațiunea constanței diferitelor raporturi dintre costurile elementare. Se va reține cea mai comodă de sesizat, cantitatea uneia dintre piese deoarece constanța proporțiilor dă o piesă Y echivalentă cu $14\,691/10\,494 = 1,4$ X. Se verifică corectitudinea acestui calcul, Y fiind convertiți în 1,4 X, ținând seama de echiproporționalități (tabelul 2.7.).

Tabel 2.7. – Calculul care utilizează cantitatea X drept unitate de lucru

Costul total al activității	25 185 600
Numărul de unități de lucru	
X	1 000
Y=1,4X	1 400
Total	2 400
Costul pe unitate de lucru	10 494
Costul lui X	10 494
Costul lui Y	14 691,6

Tabel 2.8. – Exemplu de sarcini care nu formează un ansamblu omogen

Sarcina	Timp de lucru (ore)		Timp de lucru (ore)		Consum de furnituri (litri)	
	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y
A	0,2	0,28	0,15	0,21	3	1,2
B	0,8	1,12	0,6	1,47	12	4,8
C	0,36	0,504	0,27	0,378	0	0
D	0,48	0,672	0,36	0,84	7,2	2,88
E	0,12	0,168	0,09	0,126	1,8	0,72

Datele din tabelul 2.8. nu formează un ansamblu omogen, oricare ar fi piesa tratată (se verifică în tabelul 2.9.). Calculul (tabelul 2.10.) care tratează în bloc sarcinile elementare ar conduce la un rezultat eronat (exemplu: X este evaluat la 7 147 100 în loc de 10 494 000).

Tabel 2.9. – Constatarea nerespectării regulii de echiproportionalitate (referința aleasă: ora de lucru pentru sarcina A)

Sarcina	Timp de lucru (ore)		Timp de lucru (ore)		Consum de furnituri (litri)	
	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y	Pentru piesa X	Pentru piesa Y
A	1	1	0,75	0,75	15	4,29
B	4	4	3	5,25	60	17,14
C	1,8	1,8	1,35	1,35	0	0
D	2,4	2,4	1,8	3	36	10,29
E	0,6	0,6	0,45	0,45	9	2,57

În acest exemplu, singura sarcină C este formată din consumuri omogene care se pot trata în bloc pentru a le aloca pieselor X și Y. Un calcul precis ar presupune nu numai identificarea celorlalte sarcini, ci tratarea distinctă a consumurilor elementare, presupunând că aceasta este posibil.

Tabel 2.10. – Constatarea divergenței calculelor

	Analizând sarcinile		Globalizându-le
	Pentru confecționarea lui X	Pentru confecționarea lui Y	Cost total
Costul total al activității	10 494 000	6 659 040	17 153 040
Număr ore decupaj	200	280	480
Costul unității de lucru ora pentru A	52 470	23 782,28	35 736
	Ore pentru X		200
	Costul lui X		7 147 100
	Ore pentru Y		280
	Costul lui Y		10 005 940

Omogenitatea perfectă este un caz limită. Întâlnim atunci o omogenitate aproximativă, manifestată printr-o corelație dintre costul unei activități și unitatea care este aleasă drept unitate de lucru. Aceasta are un caracter compozit a cărei „robustețe” va fi mai mare și va permite

observarea coeficienților sensibil stabili cu consumuri elementare. Acesta este de fapt principiul metodei GP sau UVA (anexa 3).

Problema omogenității costurilor nu este teoretică, ea este foarte practică și se exprimă în chestiuni simple: cum se delimitează procesele noastre în părți stabile, în părți recurente? Ce secvențe de operațiuni elementare sunt stabile, efectuate identic sau cvasiidentice, oricare ar fi produsul, comanda, clientul care le declanșează? Un subansamblu de sarcini omogene care poartă denumirea de secțiune sau activitate este o secvență de sarcini elementare, întotdeauna toate executate în mod constant oricare ar fi produsul, clientul, comanda internă sau externă care le declanșează.

Putem reveni la discuția anterioară legată de definiția activităților și proceselor:

- noțiunea de activitate se limitează la un grup de sarcini încredințate unei echipe într-o singură entitate;

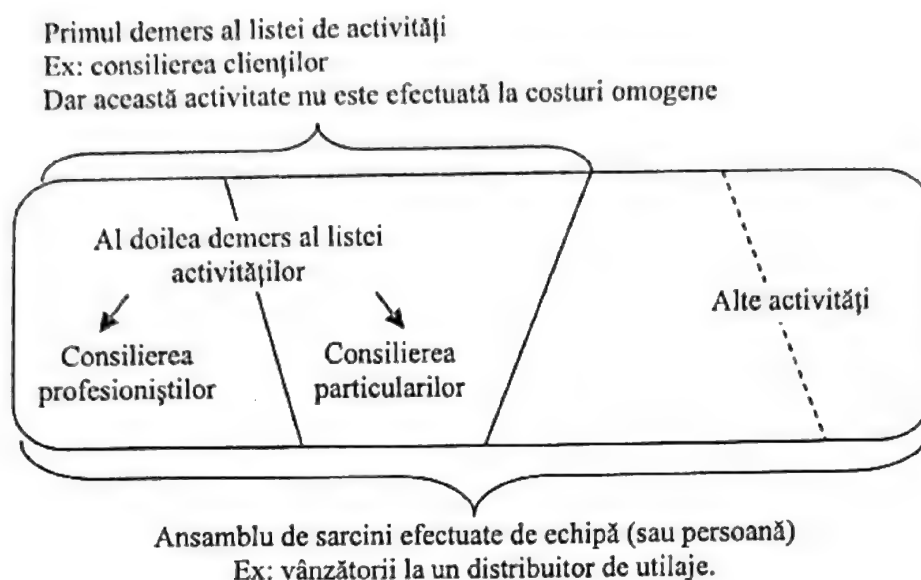
- pentru omogenitatea costurilor unei activități, *trebuie ca acest grup de sarcini să fie stabil* când este declanșat. Aceasta poate conduce la reconsiderarea primei analize a activităților (schema 2.4.). Criteriul de omogenitate oferă cel mai mare perimetru posibil unei activități. El poate conduce la o delimitare mai fină. În schimb, procesele pot fi efectuate la costuri omogene în anumite organizații (vezi 3.1.).

Exemplu. La un distribuitor de utilaje (sau un închirietor de utilaje) se va putea identifica într-o primă analiză „consilierea clienților”, apoi vom fi conduși să distingem activitatea de „consiliere a clienților profesionali” și activitatea de „consiliere a clienților particulari”, sarcinile necesare fiind mult mai diferite în cele două cazuri (se poate deduce, eventual, ceea ce separă aceste activități și le încredințează la două echipe distincte). Fiecare din aceste activități este o verigă a procesului de vânzare.

Discuția precedentă are drept obiect să nu pledeze pentru perfecționism sau precizie de dragul acesteia, ci să combată ideea conform căreia cheile de repartizare și unitățile de lucru se aleg cu comoditate, întâmplător deoarece ele sunt întotdeauna mai mult sau mai puțin arbitrare. Calitatea alegerilor tehnice pune în discuție direct caracterul util sau nu al contabilității de gestiune. În acest ultim exemplu se observă: acțiunea asupra costurilor neomogene sau asocierea lor la o unitate de lucru nepotrivită poate conduce la credința că o comandă costă 7.147.100 în timp ce ea costă de fapt 10.494 000, respectiv o subestimare de 32%. Aceasta ar însemna că o comandă în pierdere ar putea fi considerată profitabilă! Și cum lipsește o sumă de 3.346.900 la un produs, ceea ce în total se

raportează la un alt produs: iată cum se prezintă subestimarea costului său, făcând să se creadă că deficitul său conduce la creșterea prețurilor de vânzare ceea ce poate genera pierderi din vânzări.

Schema 2.4. – Definirea activităților



A vinde în pierdere crezând că se obțin beneficii, a crede că deficitul există acolo unde se obțin marje, iată riscul inerent al unei contabilități de gestiune bazată pe un model defectuos de tratare a costurilor.

3. Identificarea legilor costurilor: consecințele principiului omogenității

Principiul fundamental este acela potrivit căruia consumurile de resurse nu pot fi regrupate pentru a fi modelate decât într-un perimetru în cadrul căruia omogenitatea sau echiproportionalitatea lor este verificată. Acest perimetru depinde de organizație și chiar de circumstanțe momentane (3.1.). Legea de omogenitate conduce la aprofundarea analizei tratamentului costurilor „fixe” și „variabile”. Ea scoate în evidență condițiile semnificației costurilor unitare drept indicatori de gestiune și imputarea rațională apăsarea ca o consecință a acestei legi (3.2.).

3.1. Influența tehnologiei asupra contabilității

Se disting două feluri de extreme, producția la comandă (numită *job order*) și producția în procese stabile continue (numită *process*). Primul caz

se aplică la elaborarea produselor pe loturi sau pe unitate prezentând diferențe semnificative, adesea fabricate la comandă, conform specificațiilor clientului (montaj la cerere, construcție aeronautică, imprimerie, construcții, geniu civil sau activități de service efectuate în agenții de publicitate, cabinete de consiliere, de avocați, medici, audit, spitale, instituții de sondaj). În industrie, aceste loturi sunt lansate pe bază de „ordine de fabricație”, adică în conformitate cu documentele care precizează referința obiectului fabricat, cantitatea, data de început și sfârșit a fabricației. În servicii se utilizează bonurile de lucrări comparabile. Existența unui lot identificabil, care face obiectul unui ordin de fabricație, permite urmărirea de-a lungul circulației sale în întreprindere și reperarea, stadiu după stadiu, operație după operație, a resurselor pe care le consumă. Această sesizare fină este importantă deoarece nivelele de funcționare ale diferitelor posturi de lucru ce intervin pot fi diferite. Noțiunea de activitate omogenă nu se aplică decât la ansamble destul de limitate de sarcini. Această organizare a analizei este de altfel cu atât mai necesară cu cât un același post de cheltuieli sau de lucru este solicitat să lucreze la mai multe produse sau comenzi diferite.

Al doilea caz interesează fabricațiile continue de produse omogene (chimie, vopsitorie, sticlă, mase plastice, hârtie, o parte a textilelor, biscuiți, fabricarea berii, rafinarea petrolului, ciment) unde noțiunea de loturi nu mai există și nici varietatea produselor. Continuitatea funcționării și existența unui produs unic sau a unui ansamblu stabil de producții fac imposibilă și de altfel inutilă o determinare a costurilor pe loturi sau pe unitate; zonele omogene de consumuri de resurse sunt vaste, ele pot cuprinde procese întregi. Adesea, posibilitatea de identificare a costului pe fiecare tip de operație nu mai există, fie din rațiuni fizice de fungibilitate a produsului, fie pentru că informația care ar trebui colectată nu este disponibilă, în general, prea costisitoare. Dar, dacă posibilitatea de identificare a costului fiecărei operații nu mai există, necesitatea sa (cel puțin pentru a obține costul produsului) dispare, producția făcând apel la o secvență stabilă de lucrări, fiind posibilă regrouparea lor. În aceste condiții, nu dispunem de date asupra costurilor unor operații elementare integrate procesului, ceea ce împiedică cunoașterea tuturor elementelor necesare unei eventuale modificări a procesului. Cel puțin se dispune de o regroupare pertinentă a costurilor pentru a le aloca produsului: ansamblul de costuri angajate în procesul continuu, sau într-unul din aceste stadii, dacă este vorba de un proces cu stadii succesive distincte.

Între aceste două extreme, sunt posibile tipologii mai complexe, cum

este aceea care se bazează pe clasificarea lui Hayes și Wheelwright (1984) care distinge nouă cazuri diferite ce rezultă din combinație:

- caracteristicile produsului sau pieței care pot solicita, caz după caz, producții standardizate, dar cu opțiuni și produse în volume medii, producții standardizate în volume foarte mari;

- profilul fluxurilor de producție, care pot fi foarte diferite de la o comandă la alta, formate din fluxuri standard deconectate și recompuse conform nevoilor, foarte conectate și continue.

Fiecare din aceste trei situații corespunde unei complexități decrescând a sistemelor de identificare a costurilor. Această grilă este utilizată de Wells (1988) pentru a modela alegerea sistemului de calcul specific.

Apariția tehnicilor de producție flexibile, posibile prin existența unor mașini cu comenzi numerice instalate în ateliere conduse pe bază de ordinatoare, a redus uneori costul mâinii de lucru pentru o funcție de supraveghere sau manipulare. Toate sistemele de calcul ale costurilor care se bazează pe timpul de lucru consacrat fiecărui produs au trebuit astfel să fie revăzute. Un același grup de mașini devine sediul unei noi activități omogene la fiecare schimbare a programului său informatic. Pe fond, i se poate aplica transpunându-l principiul enunțat de Rimailho: „În lucrarea *Une méthode uniforme d'établissement des prix de revient* (1937) (O metodă uniformă de stabilire a costurilor complete). CEGOS caracterizează omogenitatea secției prin măsurarea comună a unității sale de lucru. Condiția nu este suficientă: astfel că o secție de laminare nu are aceeași omogenitate și, drept urmare, aceeași unitate de lucru pentru care ea execută o comandă care necesită mai multe treceri sau o alta care nu primește decât una (unul din elementele care compune trenul laminorului – nu va fi fost utilizat în aceeași proporție pentru toate lucrările). [...] Secția rămâne aceeași dar ea încetează să mai fie omogenă dacă este folosită nediferențiat pentru un rol sau altul. Ea redevine omogenă dacă se lucrează pe baza a două bugete de comandă diferite, unul privind o comandă de tole groase, alta pentru tole subțiri.” (Rimailho, 1947, I. p. 216 și 218). Tot așa se poate spune că entitatea intervine în două activități cu costuri specifice omogene.

3.2. ABC sau metodele secțiilor?

Așa cum s-a precizat la 2.3.2., tradiția franceză s-a referit de multă vreme la „metoda secțiilor omogene” apărută poate la Taylor, dezvoltată în industria mecanică de producție pe loturi promovată de Rimailho și de lucrările de la CEGOS în anii 30 și apoi prin Planurile contabile. Principiul său se bazează pe ipoteza că entitatea denumită „secție”, spre exemplu, o parte de atelier, nu exercită decât o singură activitate omogenă, în sensul că urmărește o unitate de lucru.¹ Metoda ABC, în general, parte a principiului potrivit căruia astfel de situații, comune într-un univers taylorian, sunt acum mai rare și activitatea se reia ca element de bază al modelării contabile. Există o opoziție între cele două metode pe planul tehnicii de calcul. În schimb, demersul ABC are în vedere să trateze carta proceselor, să scoată în evidență legăturile de cauzalitate, impactul asupra costurilor unei modalități de lucru, de organizare ceea ce nu face parte din conținutul metodei secțiilor.

Dacă el a fost trecut sub tăcere în PCG, principiul fundamental al omogenității costurilor, echiproportionalitatea lor necesară pentru ca o unitate de lucru să existe, cum fusese enunțat de Rimailho în raportul CEGOS din 1928: „O secție va putea să cuprindă, spre exemplu, în același timp frezori, rabotori, perforatori, dacă valoarea relativă a lucrărilor de frezare, rabotare, găurire este, în general, aceeași pentru toate lucrările încredințate secției. Printre acești lucrători, unii vor putea fi obișnuiți sau de precizie în condițiile în care lucrările încredințate secției comportă folosirea într-o proporție în general constantă a unor asemenea lucrători.” (Rimailho, 1928, p. 66). Contrar a ceea ce spun unii, se observă că o secție nu era un ansamblu de posturi de lucru identice. În privința condițiilor de omogenitate, care se aplică unei secții sau unei activități, ea rămâne necesară pentru orice analiză a costurilor. Tehnologia și organizarea determină perimetrele de costuri omogene, contabilitatea putând să opteze pentru împărțirea lor spre a desăvârși informația. Tehnologiile de *process* determină apariția unor vaste ansamble de sarcini omogene (schema 2.5.), producția la comandă (*job order*) obligând coborârea la un nivel mai fin deoarece stabilitatea este redusă. Cazul secțiilor omogene reprezintă o situație intermediară, apropiată de ABC. Tipologii mai detaliate întâlnim la anumiți autori consacrați cum ar fi Blairon și Delaporte.

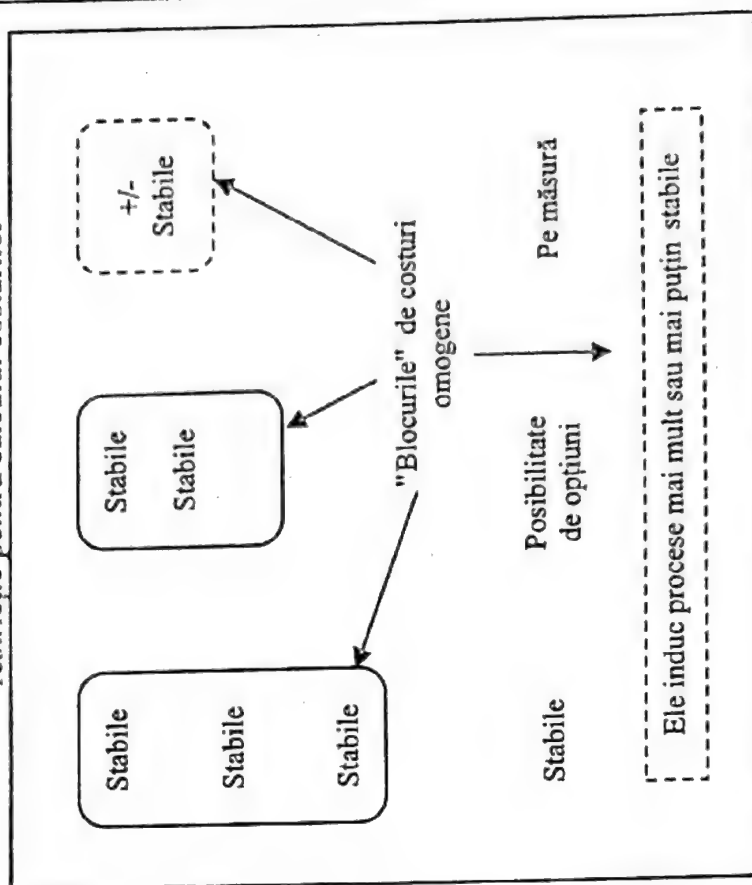
¹ Dicționarul Le Robert oferă de altfel această excelentă definiție a secției omogene: „Parte a unei întreprinderi, unui atelier în care costul este proporțional cu o unitate de lucru (ora mâinii de lucru, kilogramul de produs etc.)”

Schema 2.5. – O carte a tehnologiilor și metodelor contabile

Configurația zonelor de stabilitate reprezintă o restricție pentru calculul costurilor

EXEMPLE

Sarcini elementare	Punerea la punct a gamei de culori a unui prospect	Sarcini
Formează activități	Realizează expedierea prin poștă	Activități
Care se articulează în procese	Asigură promovarea comercială a...	Procese
Care sunt solicitate de produse	Ale produsului X în zona Z	Produse
Cumpărate de clienți	Pe lângă distribuitori de băuturi nealcoolizate	Clienți



PROCESS COSTING	UVA (GP)	ABC	SECȚII	JOB ORDER PUR (nu?)
ABC simplificat				
Fordism (Ford T)			Taylor	Artisan

Odată determinată, unitatea de lucru nu permite alocarea costurilor la produse pentru care este posibilă cunoașterea numărului unităților consumate de fiecare produs. Această ultimă condiție nu este verificată în cazul produselor cuplate sau legate, care sunt obținute în combinație, fără să fie posibilă decizia dezvoltării producției unor repere sau a altora. Este un caz frecvent în chimie (rafinare, distilare, electroliză). Nu se poate identifica numărul de unități de lucru consumate pentru un produs sau altul, din producția obținută deoarece totul apare simultan și conjunct. Costurile sunt comune și legate, în sensul că nici o procedură contabilă indiscutabilă nu le poate separa pentru a le aloca produselor. Aceasta subliniază chestiuni delicate atunci când este vorba de a valoriza stocurile de produse, dar chestiunea este total diferită, dacă avem în vedere o analiză utilă deciziei. În cazul când produsele sunt legate din punct de vedere tehnic, deciziile de gestiune nu se pun în termeni de produse, ci de procese: nu este vorba de a ști dacă se preferă produsul A sau produsul B atunci când tehnica solicită sau nu confecționarea lui A și B; în schimb dacă este vorba de a ști spre exemplu, până la ce volum să producem cele două produse A și B, dacă este avantajos de investit pentru a modifica marja proporției produselor obținute, dacă trebuie urmărită transformarea lor într-un stadiu suplimentar de elaborare comună. Aceste alegeri pot fi studiate fără imputare între A și B a costurilor comune procesului cuplat, ci simplu având în vedere consecințele pe care le va avea decizia asupra totalului acestor costuri comune. În schimb, atunci când se efectuează imputarea costurilor produselor stocate în scopul de a valoriza stocurile și calcula un rezultat contabil, este necesară stabilirea unui principiu stabil: se poate acționa printr-o repartitie conform maselor sau volumelor sau printr-o imputare a costurilor unui singur produs principal, dacă există subproduse fără importanță economică.

3.3. Imputarea rațională, consecință necesară a legii de omogenitate

Dacă este necesară omogenitatea costurilor elementare pentru a le trata în ansamblu, este justificată amestecarea lor pentru a calcula costul unei activități și în mod obligatoriu acela al unui produs, al costurilor variabile, costurilor variabile comune, costurilor de capacitate? Este vorba de costuri care, fiind inegal elastice la variațiile nivelului de activitate, nu respectă legea ehiproportionalității pe care o manifestă omogenitatea de ansamblu a costurilor respective.

Exemplu. Chestiunea poate fi abordată simplu, pornind de la cunoscutul exemplu pe care îl utilizează Detoef în prefața la raportul CEGOS din 1937: „Costul complet? Toată lumea vorbește despre el. Nimeni nu știe ceea ce înseamnă. Nimeni nu poate ști ceea ce este. Fără îndoială, pe ansamblul unei fabricații urmărite pe parcursul unei perioade suficient de lungi, se poate defini un cost complet global (cu condiția ca variabilele economice să rămână în mod provizoriu constante). Dar este absolut imposibil de calculat în mod serios un cost complet unitar. [...]”

Eu merg la piață; cumpăr 5 kilograme de varză pentru 10 franci și 5 kilograme de morcovi pentru 20 de franci. Dar eu cheltuiesc, dus și întors, 3 franci pe autobuz. Care este costul complet al morcovilor? Care este cel al verzei? Trebuie să repartizez cheltuielile de transport în proporție de $1/3$ pentru varză și $2/3$ pentru morcovi? Este rezonabil, deoarece costul total de 30 de franci a fost sporit cu 3 franci, respectiv cheltuielile mele totale au sporit cu 10%. Trebuie să aplic cote egale pentru varză și morcovi? Este rezonabil, dacă am cumpărat aceste legume în greutăți egale și transportul ar fi costat la fel. Dar dacă singurul lucru pe care l-aș fi făcut ar fi fost acela de a dori un lot de varză și dacă am cumpărat morcov în plus deoarece a apărut o ocazie favorabilă, nu ar trebui să atribui verzei cumpărate totalul cheltuielii mele cu autobuzul? Este bine că prin acest preț total pe care l-am plătit la piață am avut intenția de a cumpăra numai varză. Iată trei moduri egal rezonabile de repartizare a cheltuielilor mele generale. Conform metodei pe care o voi adopta, varza îmi va reveni la 2,20 franci sau 2,30 ori 2,60 pe kilogram, iar morcovii la 4,40 sau 4,30 sau numai 4 franci. Care este prețul real al fiecărei legume? Eu pot alege.”

Ne aflăm în fața a trei activități, cumpărarea de varză, cumpărarea de morcovi, transportul lor. Costurile primelor două sunt funcție de greutatea cumpărată (unitatea de lucru, într-un fel). Costul de transport reprezintă o sumă fixă pe traseu, este un cost variabil comun în raport cu greutatea raportată. Deoarece nu este declanșată decât prin cumpărare, variabila este comună fiind forfetară și independentă de scopul respectivului calcul al costului kilogramelor de legume. Dar, contrar, a ceea ce spune Detoef, toate metodele nu rezolvă problema *deși* aceasta comportă o soluție.

Mai mult: același principiu de calcul al unui cost unitar amestecă costuri cu legi diferite pentru a le raporta la un numitor comun, cunoscut de Detoef.

Legea de omogenitate oferă totuși o soluție: se pot reuni costuri diferite dacă ele sunt supuse unei legi comune care se manifestă prin raporturi stabile între ele. Această logică, în aparență absentă dacă se consideră situația *instantanee*, există de mult timp: în câteva săptămâni, costurile pe autobuz vor fi cu atât mai importante cu cât se vor raporta la mai multe kilograme. Ele vor fi chiar proporționale cu cantitatea dacă greutatea raportată este constantă pe călătorie. Condiția de omogenitate a costurilor este astfel verificabilă *pe termen lung* sub rezerva de a defini o normă: greutatea de legume pe care o călătorie o poate raporta. Este vorba de principiul imputării raționale (se vede aici că aceasta nu se aplică numai

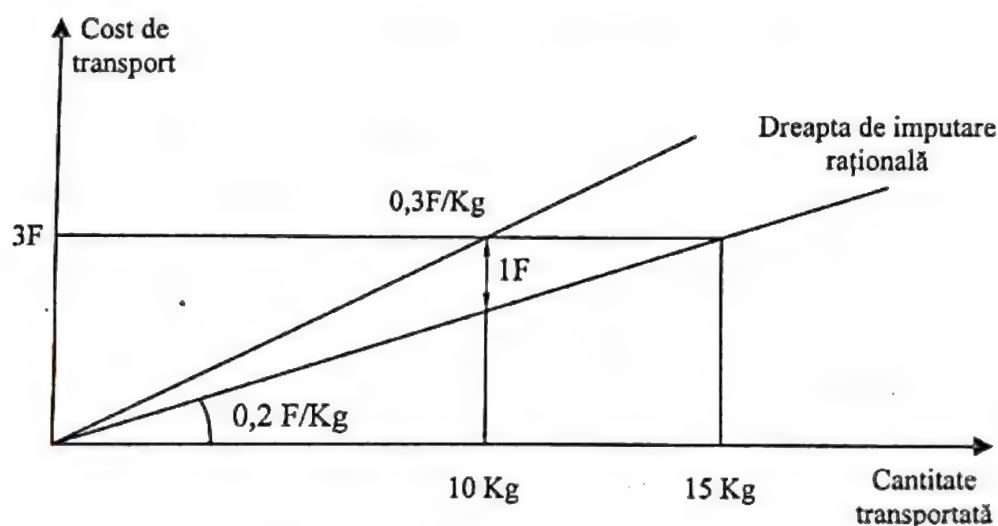
costurilor de capacitate, ci și costurilor variabile comune) care apăreau drept consecință logică a principiului de omogenitate a costurilor.

Presupunem (graficul 2.1.) că putem raporta 15 kilograme pe călătorie la 3 franci. Imputarea rațională oferă două informații:

- soluția reținută, dacă se optimizează costul, costă 0,20 F pe kilogram (de comparat cu cazul de referință al altor soluții posibile);
- dar ea este rău folosită deoarece se constată un cost de subactivitate (risipa) de 1 franc.

Se observă că cele două chestiuni pe care le comportă această constatare (soluția adoptată este competitivă? cum se poate ea optimiza pentru a evita risipa?) sunt acoperite trecător prin calculul clasic al costului pe kilogram (0,30 F) care amestecă costurile de transport utile (2 F) cu cele care sunt risipite (1 F).

Grafic 2.1. – O soluție a problemei Detoeuf



Concluzie

Se constată că acest calcul al unui cost unitar în care coexistă diferite costuri elementare nu are sens decât dacă aceste costuri corespund legilor care întrețin legături între ele și cu numărătorul costului unitar care asigură stabilitatea ansamblului, echiproportionalitatea costurilor elementare. Unitățile de lucru aferente fiecăruia dintre aceste costuri elementare reunite trebuie să aibă între ele legături de cauzalitate. Trebuie să existe legătura cauzală între numitorul costului unitar și legile costurilor reunite la numărator. Cu toate acestea, calculul este arbitrar și fără valoare pentru management.

Costurile reunite într-un același perimetru (activitate, produs) trebuie să fie omogene. Iată de ce unul dintre promotorii metodei ABC, R. Cooper, sugerează marcarea pragurilor care riscă să afecteze omogenitatea în clasificarea costurilor în:

- costuri variabile „volumice”, care sunt funcție de cantitatea produsă și vândută;

- costuri variabile nevolumice, numite comune, care depind de numărul de loturi tratate la anumite etape ale proceselor (numărul de lansări, de comenzi, de expediții); notăm că aceste costuri nu sunt omogene cu precedentele decât dacă se specifică dimensiunea tip a unui lot (într-un demers de imputare rațională);

- costuri legate de existența unui produs și care nu dispar o dată cu el. Se va nota caracterul schematic al acestui criteriu. Costurile de capacitate directe unui produs depind într-adevăr de alegerile strategice făcute în această privință – volum posibil, reactivitate, varietate de opțiuni etc.;

- și costuri nelegate deloc de existența unui produs. Totuși, imputarea rațională permite integrarea lor în cele două categorii precedente, ca și în a patra;

- costuri legate de existența întreprinderii sau de cea a unităților sale.¹

În fapt, categoria „costurilor legate de loturi tratate” reunește costuri legate de *organizarea fluxurilor în procese*, și ele cuprind de altfel costuri variabile comune drept costuri de capacitate. La limită, o organizare „optimizată” a fluxurilor, care prevede dimensiuni minimale pentru lansări în producție, sume minime pe comandă sau expediție, duc la dispariția costurilor pur volumice. Se ajunge astfel la o tipologie mai completă decât o reprezintă tabelul 2.11. În această privință este important caracterul direct sau indirect al costurilor în chestiune: uzina poate fi sau nu în întregime consacrată unui singur produs în cauză, acesta poate trece pe la aceleași mașini ca și celelalte produse sau beneficiază de un utilaj specific. Punctul de echilibru este cu atât mai depărtat cu cât este mai importantă partea costurilor aparținând ultimelor două coloane. Costul unitar al unui produs este cu atât mai dificil de interpretat cu cât este format din costuri care provin din ultimele două rânduri. Dorința oricărui manager este fără îndoială de a-și concentra costurile în prima categorie, aceea a costurilor variabile volumice. Aceasta conduce mai ales la externalizare. Atunci când

¹ Cooper îmbogățește categoria 2 reluând o tipologie enunțată de Greer într-un articol de la *Harvard Business Review* din 1952. În 1954, G. Amerman vorbea de „costuri variabile funcție de volum pe termen lung” pentru a desemna categoria a doua a lui Cooper (Courtillet, 1955).

costurile de capacitate și costurile variabile comune sunt reunite în calcul, legăturile lor de cauzalitate nu pot fi afirmate decât dacă ne plasăm pe un orizont care depășește constatarea imediată (termenul lung pentru costurile de capacitate). Aceasta conduce la o dublă concluzie fundamentală:

- imputarea rațională trebuie aplicată costurilor variabile comune și costurilor de capacitate;

- un cost este o construcție, deoarece el rezultă dintr-un scenariu care permite respectarea omogenității componentelor sale. Un cost „real”, simplă „constatare instantanee” nu construit (0,30 F/Kg în exemplul lui Detoeuf) este un adevăr lipsit de semnificație și iluzoriu.

În universul constructivist al costurilor, adevărul este relativ, deoarece este riguros.

Tipuri de legi economice Tipuri de indicatori și de unități de lucru (factori de evoluție pe termen scurt și lung)	Costuri declanșate prin solicitarea unei activități		Costuri angajate pentru a fi capabil să corespundă cererii
	Costuri variabile volumice	Costuri variabile comune	Costuri de capacitate
Costuri legate de cantitatea produsului sau serviciului fabricat ori vândut.	Costuri variabile ale activităților nesupuse unui prag minim de declanșare (ex. energia consumată de o mașină care acceptă loturi de una sau mai multe piese, consum de fluid, mărfuri consumate pe restaurant).		
Costuri legate de organizarea fluxurilor (sau proceselor) utile produsului sau serviciului (este cazul funcțiilor suport).		Costuri variabile consumate la declanșarea unei activități administrate „pe loturi” (ex. furnituri pentru testul de calitate, costul unei treceri la control, materii consumate	Costuri de capacitate mobilizate pentru a fi capabil de a lansa lotul, activitatea în condiții date de volum, reactivitate, diversitate (ex. salariul reglorului,

		pentru o producție supusă lansării pe loturi de dimensiune minimă).	salariul laborantului, costul vehiculelor de livrat, al întreținerii preventive a utilajului).
Costuri legate de existența produsului sau serviciului.		Costuri declanșate de activități cauzate de existența produsului în oferta întreprinderii, independent de volumul producției sau vânzării sale care nu ar dispărea o dată cu el (ex. cheltuieli de publicitate sau de promovare comercială, costuri variabile de cercetare și dezvoltare legate de produs).	Costuri legate de existența unui potențial menținut atât de multă vreme, astfel că produsul figurează în oferta întreprinderii (ex. costul lunar al „fixului”, al forței de vânzare, cost privind salarii, cheltuieli generale ale gestiunii furnizorilor, al actualizării proceselor, supra-costul de asigurare a unui site necesar produsului respectiv).
Costuri legate de existența siturilor și structurilor și necauzate de un produs special.		Costuri declanșate prin lansarea de activități care nu dispar decât odată cu uzina sau entitatea în cauză (ex. costuri de curățenie prin colaborări).	Costuri necesare prin menținerea structurilor în starea de funcționare și independent de nivelul de funcționare (ex. chirii, întreținere, amortismente).

Anexa 1

Unitatea de lucru și inductorul de costuri

Termenul de inductor nu este normalizat. La începutul ABC, anumiți actori înlocuiseră termenul unitate de lucru, pe care ei îl credeau ieșit din uz, cu noțiunea de inductor de cost promovată de metodă. Prin desăvârșirea acestei noțiuni, s-a făcut deosebirea dintre inductor de activitate și inductor de cost în sensul strict.

Inductorul de activitate este evenimentul care declanșează activitatea și, respectiv imediat, costurile sale variabile. Inductorul de cost, așa cum îl utilizează Porter, este fenomenul organizațional care determină nivelul costurilor: economiile la scară, sinergia dintre activități, efectele de localizare, spre exemplu.¹

Rezultă că astfel, costul unei activități este funcție de doi determinanți: numărul de declanșări, condițiile în care aceasta este organizată.

Pentru a acționa asupra costurilor unei activități, aceasta trebuie:

- să fie declanșată mai puțin des, ceea ce presupune înțelegerea cauzelor declanșării sale;
- să exploateze inductorii de costuri, pentru eliminarea celor care majorează costul.

Exemplu. Activitatea „actualizarea fișierului salariaților” este declanșată de „modificarea” de efectuat, care poate fi o unitate de lucru, dacă ea antrenează lucrări comparabile oricare ar fi cauza lor de declanșare. Pentru simplificarea sesizării, se poate postula o legătură între această declanșare și numărul de salariați.

A acționa înseamnă a interveni (sau a încerca să o faci) asupra fenomenelor care o declanșează (rotația personalului, complexitatea legilor sociale) sau asupra inductorilor de costuri propriu-ziși (modul în care este efectuată actualizarea).

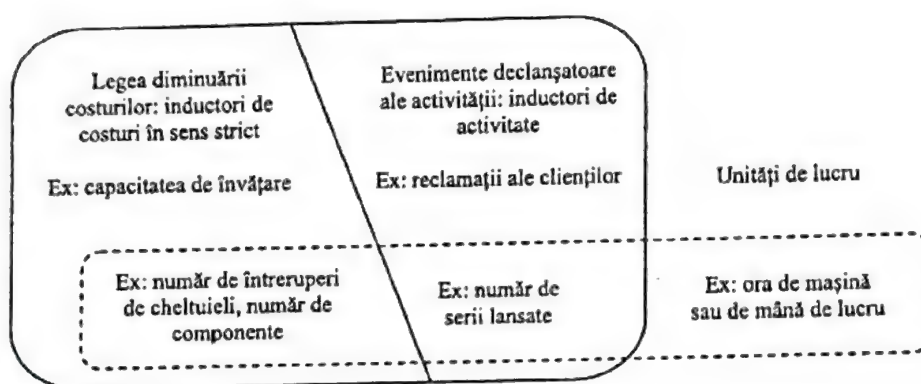
Fiind precizată această distincție în cadrul inductorilor, diferența dintre unitatea de lucru și inductorul de activitate a devenit imprecisă, fiind vorba de două noțiuni distincte, alții (Bescos și Mendoza, 1994, p.42) considerându-le strict identice (ora mării de lucru este, pentru acești autori, un inductor de activitate), dar tăgăduind (logic) acestui inductor întreaga validitate pentru „managementul performanței” și limitând-o să rămână un instrument de „management al costurilor”. Este

¹ Asupra acestui aspect, vezi capitolul 5.

adevărat că expresia învechită a unității de lucru nu este exceptată de ambiguități: în limba franceză *oeuvre* înseamnă în același timp activitate și rezultatul său. Ori, nu este de mirare ca autorii contabili să fi făcut din unitatea de lucru în același timp o măsură a acestei activități sau a acestui rezultat, variabilă care permite exprimarea legii costurilor sale, instrument pentru a le repartiza.¹

Schema 2.6. prezintă situația acestei probleme după opinia noastră: unitățile de lucru pot fi inductori de costuri sau nu, și inductorii de costuri pot servi, sau nu, drept unități de lucru.

Schema 2.6. – Inductorii sunt uneori unități de lucru și reciproc



Unitățile de lucru nu sunt inductori de costuri atunci când se referă la una din resursele consumate de o activitate asemănătoare prestației pe care ea o furnizează, deoarece ele se sprijină în cazul acesta pe constatarea unei simple corelații dintre costuri și nu pe cel al cauzei unui cost. Este clar cazul unităților de lucru clasice care sunt timpul mâinii de lucru sau de mașină. Aceste unități sunt alese deoarece se consideră că timpii de consum ai acestor resurse sunt corelați cu costul de consum al celorlalte resurse al activității – sau, pur și simplu, deoarece costul mâinii de lucru sau al mașinilor este dominant în costul total.

În schimb, un inductor de cost nu poate fi unitate de lucru decât dacă aceasta este măsurabilă și dacă declanșează întotdeauna aceleași costuri. Nu este sistematic (schema 2.6.) cazul tuturor reclamațiilor clienților pentru totalitatea costurilor activităților pe care le declanșează. Un alt exemplu ar putea fi inductorul „livrarea unei comenzi” într-o întreprindere în care livrarea variază în dimensiune, distanță etc. Un inductor de activitate nu poate fi reținut ca unitate de lucru dacă el nu declanșează în mod

¹ Ținând seama de definiția unității conform Lalande: „Mărime finită care servește drept bază măsurării altor mărimi de același fel”.

sistematic aceleași secvențe de sarcini sau atunci când acestea nu sunt efectuate în mod constant. Aceasta înseamnă că inductorii de costuri ai activității sunt multipli, și că inductorul de activitate considerat unic nu explică toate costurile. Se observă astfel că un inductor de activitate nu constituie o informație completă care este și unitate de lucru a costurilor acestei activități.

În timp ce unitatea de lucru nu este decât un instrument de modelare a costurilor, în mod obișnuit pentru a le imputa produselor sau oricărui alt obiect de calcul, inductorul de activitate trimite la un *management al costurilor*: un inductor cum ar fi „comanda unui client” înseamnă traducerea unui fapt pozitiv, în timp de inductorul „reclamația unui client” exprimă un fenomen negativ, o performanță insuficientă în amonte, el solicită deci o intervenție. Lista inductorilor de activitate poate apare astfel ca o descriere critică a faptelor cărora întreprinderea le consacră resursele, o pistă spre un diagnostic și un program de ameliorare, ceea ce nu este în fapt, expresia unității de lucru.

În rezumat: unitatea de lucru modelează costurile omogene; ea nu se prezintă drept o cauză. Legea necesară este o corelație statistică. Inductorul declanșează activitatea, pentru care este una din cauze. El nu poate fi unitate de lucru decât dacă costurile activității declanșate sunt omogene, deci dacă ea face apel la o secvență stabilă de sarcini efectuate întotdeauna în mod identic. Un eveniment poate declanșa o activitate fără să modifice costurile, din moment ce acestea sunt costuri de capacitate, respectiv costuri cauzate nu prin declanșarea activității, ci prin alegeri care pun întreprinderea în poziție de răspuns atunci când este solicitată declanșarea. În schimb, nu pot fi considerați inductori de costuri unitățile de lucru care nu declanșează o activitate, dar care sunt:

- fie evenimente generate de evenimentul declanșator, deci corelate cu el;

- fie măsurarea în unități monetare sau volum a unuia dintre costuri declanșate de acest eveniment, văzut printr-unul din evenimente, care îl generează: atunci când costurile activității formează un ansamblu omogen, unul dintre ele (sau expresia sa în volum, respectiv numărul orelor mâinii de lucru pentru aceasta) pot servi drept unitate de lucru, deoarece este prin definiție corelată cu celelalte costuri elementare declanșate.

Anexa 2

Riscurile omogenității aparente

Omogenitatea costurilor este întotdeauna consecința unei organizări sau unei modalități de funcționare care pot fi momentane felului în care instrumentul statistic utilizat sumar se poate prezenta periculos.

Exemplul 1. Schimbarea de comportament întrerupe omogenitatea aparentă

O întreprindere care efectuează decoletaj (fabricarea de piese prin turnare pe baza unor bare din metal) asigură, pe lângă activitatea productivă de uzinaj propriu-zisă (funcționarea roților) o activitate de reglaj a mașinilor. Unitatea de lucru a uzinajului este, spre exemplu, ora de mașină, în timp ce unitatea de lucru a reglajului este seria lansată (există un reglaj la lansarea fiecărei serii). Presupunem că fiecare piesă de uzinat solicită 3 minute de lucru și că fiecare reglaj solicită 6 ore.

Dacă uzina lucrează pentru comenzi de dimensiune asemănătoare (500-700 de piese), există un raport stabil între timpul de uzinaj și timpul de reglaj, o oră de reglaj fiind legată de un total de 4,2-5 ore de mașină. Ansamblul nu este *ideal* de omogen, dar el poate părea a fi, mai ales dacă distribuția de comenzi este îngustată în jurul *mediei*, spre exemplu 550 de piese. În acest caz se poate alege globalizarea costurilor celor două activități și alocarea lor comenzilor la prorata orelor de mașină. Eroarea este nesemnificativă.

Presupunem acum că clienții trecuți la metoda JIT solicită să li se livreze mai des comenzi mici de 30-50 de piese, în timp ce alți clienți mențin comenzi de ordinul a 500 de piese. Pentru o comandă de 30 de piese, 6 ore de reglaj corespund la 90 minute de uzinaj (0,25 ore uzinaj pe ora de reglaj) în timp ce pentru comenzi de 500 de piese rămân 4,2 ore uzinaj pe ora de reglaj. Ansamblul nu mai este omogen în vederea schimbării comportamentului clienților. Dacă se menține globalizarea care era acceptabilă, se subestimează costul comenzilor mici de reglaj, pe care le suportă comenzile mari (se vorbește de „subvenționare încrucișată”), ceea ce poate duce la acceptarea mai multor comenzi mici, poate în pierdere. Dar aceste aspecte vor fi cunoscute printr-o analiză a costurilor și a marjelor.

Exemplul 2. Stabilitatea producțiilor conduce la încrederea în omogenitatea costurilor

Fie două produse A și B care consumă o activitate ce solicită mână de lucru și furnituri conform datelor unitare din tabelul 2.12:

Tabel 2.12. – Două consumuri neomogene

	A	B	Cost unitar (€)
Ore mână de lucru	3	1	10
Kg de furnituri	3	9	5

Proporțiile consumurilor de resurse nefiind stabile între A și B, costurile acestei activități nu sunt omogene. Ele nu se pot trata în bloc și alocă lui A și B la prorata unei unități de lucru proprie activității. Calculul detaliat arată că A costă 45 € și B 55 €. Se poate verifica că dacă vom trata în bloc cele două consumuri elementare și dacă le vom imputa lui A și B la prorata falsă a unității de lucru „ora lucrată”, vom estima costurile celor două produse într-o modalitate departe de realitate. Tabelul 2.13 oferă acest calcul care presupune o perioadă în care s-au produs 180 A și 95 B:

Tabelul 2.13. – Un calcul ce trebuie evitat

	Cantitate	Cost unitar	Total
Cost mână de lucru	635	10	6350
Cost furnituri	1395	5	6975
Total			13325
Număr de unități de lucru			635
Cost pe unitate de lucru			20,98
Cost pentru A			62,95
Cost pentru B			20,98

Totuși, dacă presupunem că producția care variază păstrează un raport puțin stabil între cantitățile de A și B (în jur de 2 A pentru 1 B), este posibilă găsirea unei bune relații statistice între costul total al activității și numărul de ore lucrate, care pot ajunge la o unitate de lucru acceptabilă.

Anexa 3

Metoda GP-UVA

Metoda GP (Perrin, 1959), denumită acum metoda UP sau UVA (Unitate de Valoare Adăugată, vezi Fievez și Zaya, 1998), prezintă un obiectiv paradoxal: este simplă, evitând să trateze costurile pe mase mari. Ea se bazează pe o analiză minuțioasă a fiecăreia din activitățile procesului (numite „post UVA”) și propune un principiu fundamental: costurile acestor activități rămân în general stabile, în valori relative, cel puțin atâta timp cât nu intervin schimbări profunde de tehnologie. Este vorba de scările de valori relative care permit exprimarea tuturor activităților, mai ales administrative și comerciale (sau toate produsele) în raport cu o activitate compozită aleasă drept etalon. Dispunem astfel de o unitate de măsură unică a producțiilor întreprinderii și diverselor sale entități (GP, UVA) în care se poate exprima finalmente producția. Va fi suficient să se divizeze cheltuielile constatate în cursul unei perioade (lunar, spre exemplu) prin numărul de unități produse pentru cunoașterea costului mediu al unității și pentru a deduce costul complet al produselor și tuturor celorlalte costuri cum ar fi cele ale clientului. Metoda UVA pune în discuție corelația foarte ușor admisă dintre complexitatea proceselor și costul contabilității de gestiune. A lucra scump și complicat constituie un obstacol major în dezvoltarea contabilității de gestiune în IMM sau celelalte entități. Ori, demersul specific UVA permite, spre exemplu, să se procedeze la analize de profitabilitate pe client într-o întreprindere în care 100 de persoane fabrică 500 de produse în 10 000 de variante vândute la 1 500 clienți care generează tipărirea a 1 000 de facturi pe lună (Fievez, Zaya, Levent, La Villarmois, 2002), situație care ar descuraja orice contabil „clasic” și poate specializat în ABC. Costul metodei? El este estimat la 1% din cifra de afaceri. Se arată că un astfel de client global profitabil generează și deficite punctuale însemnate, constatare strategică pentru comercianți.

Acest exemplu arată modalitatea în care metoda UVA respectă legea majoră a omogenității costurilor. Modelul pe care îl stabilește comportă două etape cheie:

- *O modelare a proceselor.* Chiar Rimaillho delimitează atelierul în secții care constituiau tot atâtea etape omogene de procese productive, care chiar conform metodei UVA observă în aceeași mașină mai multe „posturi” UVA cu configurații precise omogene: „În timp ce atelierul cuprinde 39 de

meserii de țesători, cablori, activitatea a fost descompusă în 120 de posturi ce corespund unor configurații diferite de mașini: producția [care va avea propriul său cost orar], schimbarea culorilor [cu alt cost] și schimbarea de referință [cu un al treilea]." (art.cit, p.12). Astfel, conform stării sau modului său de funcționare, aceeași mașină generează trei activități. Se construiește astfel o delimitare a proceselor în „blocuri” la costuri omogene.

- *O modelare a legilor economice ale costurilor.* UVA calculează costul complet direct „orar” (dar sunt utilizabile și alte unități de lucru) și îl exprimă în procente din costul complet unitar al produsului sau postului care servește drept referință, mizând astfel pe puterea coeficientului (ratio).

Factorul cheie rezidă în alegerea activității sau procesului etalon, a cărui reprezentativitate este cu atât mai bună cu cât este intrinsec stabilă, în sensul că declanșarea sa este mai corelată cu aceea a altor procese și că el cuprinde cheltuieli a căror structură este apropiată de media întreprinderii. În general, validitatea ipotezei stabilității presupune că se plasează într-o perspectivă pe termen lung ea însăși stabilă.

Această metodă pune accentul pe o utilizare strategică a costurilor și poate genera dezvoltări care încep cu stimulări interesante pe plan strategic, cu diverse aplicații. Eficacitatea este dovedită prin fapte acolo unde rezultatele erau nule sau negative, reorientarea gestiunii provenită din analize UVA pare să fi permis o probabilitate netă. Difuzarea metodei pare să fi moștenit mai mulți factori de neînțelegere: este extracontabilă; ea este fără îndoială greșit înțeleasă în spiritul muncii inițiale, ceea ce solicită analiza proceselor; ea valorizează un cost complet în timp ce moda a fost multă vreme reprezentată de costurile parțiale; demersul exclude după natură identificarea costului real al UVA consumat pe o comandă dată (ea nu estimează decât valoarea medie); pentru anumite rațiuni de omogenitate, ea apropie activitățile de un proces stabil, ceea ce aduce credința în schimbare; face referire la valoarea adăugată și nu tratează un cost adăugat, iar conceptul de valoare conduce de acum înainte la multe alte dezbateri.

Și, în fond, poate metoda suferă de conotații percepute astăzi drept negative: ea reamintește (pe nedrept) de celebrul sistem de puncte Bedaux; de asemenea, se poate pune întrebarea dacă Taylor însuși n-ar fi gândit (intenționat): „F.W.Taylor, faimosul pionier american al managementului științific, pune la punct [...] o adaptare a metodei Church [...]. El o numea metoda „indicilor de cost”. Ratele orare erau utilizate nu pentru valoarea lor absolută, ci pentru a determina valori relative. Dacă, spre exemplu,

costurile de mentenanță și funcționare a două mașini erau respectiv de 4 cenți și 4 dolari pe oră, indicii costurilor erau respectiv 4 și 400. Atunci când fiecare produs trecea pe la mașini, se multiplica numărul de ore trecute cu indicii orar al mașinii.” (Garner, 1954, p. 196-197). Același principiu servea la imputarea costurilor funcțiilor de suport între ateliere și mașini. Detalii ale acestei metode le aflăm în Atkins (1923, anexa A), care face din Taylor un partizan al costului complet aritmetic - dar se pare, conform altor surse, că Taylor utiliza rate standard, implicând supraabsorbția costurilor de capacitate.¹

În anii 20, caracteristici taylorismului: metoda era oare depășită? Nu cu rapiditate: în 1996 o aplicație la compania Boeing, într-un mediu de fabricație pe loturi (Dhavale, 1996, care a descris-o p. 112-120, arată: „Această metodă este încă într-o fază de dezvoltare, neexistând proceduri standard în această privință...”). și, printre exemplele citate de Fievez și Zaya, vom nota atelierul Creusot de la SNECMA. Iată de ce a incita la examinarea unui astfel de demers suscită adeziunea multor conducători de IMM.

Atunci când se compară UVA, ABC, metoda secțiilor omogene și alte procedee, se impun patru constatări:

- *Toate aceste metode, mai mult sau mai puțin explicite, respectă legea costurilor omogene atunci când sunt corect aplicate.* Ele conduc la modelări care exprimă fidel complexitatea și varietatea proceselor. În mod normal, ele pot da aceleași informații într-un același mediu.

- *Dacă exigențele modelării proceselor conduc la un determinism tehnologic,* acesta nu definește decât o restricție minimală. Informația finalmente utilă managementului depinde de concurență, strategie și organizarea întreprinderii. Strategia, cum bine au înțeles promotorii ABC, impune o anumită formă de reprezentare a rațiunilor pentru care întreprinderea consumă resurse: pentru a fabrica produse (noțiunea clasică de cost complet), pentru a servi clienții care generează propriile costuri de tratare (caz în care informația pertinentă este aceea a costului calităților valorii produsului). ABC face loc cu ușurință logicilor de marketing. Cu atât mai mult este abuziv să se vadă o legătură ideologică sistematică între celelalte metode, altele decât ABC și celebra teorie a valorii muncă. Lectura vechilor

¹ Se admite adesea că Taylor perfecționa tehnici contabile între 1890 și 1896 mai ales la constructorul de rulmenți cu bile Simonds. Dacă acolo s-a practicat metoda Taylor descrisă de Atkins, filiația cu Church rămâne îndoielnică. În orice caz, se pare că Taylor nu a utilizat sistematic mâna de lucru drept unitate de lucru, chiar dacă ea a fost o cheie de repartizare preferențială pentru cheltuielile generale ale uzinei (Atkins. P. 284-285).

autori contabili, mai ales Rimaillho, este suficientă pentru convingere. De altfel, aceste metode sunt de esență tayloriană și este riscant să-l raportăm pe Taylor la teoria valorii muncă.

- Lucrările care privesc toate metodele, dacă sunt în totalitate aceleași, nu sunt cu necesitate efectuate în aceeași ordine și mai ales nici în aceleași proporții. Aceasta deoarece determinismul tehnologic nu este suficient pentru existența determinismului costurilor. Astfel, metoda UVA poate fi mai exigentă decât ABC, în analiza proceselor, menajează faza de colectare constantă a datelor pe activitate în vederea sintezelor lunare (sau altele). Această colectare este fundamentală pentru buna funcționare a demersului ABC.

- *Preocupându-se de aceste aspecte, sociologia contabilității de gestiune se schimbă.* ABC are vocația de a fi raportată la o reflecție asupra proceselor într-o învățare comună. În spatele inductorilor de costuri se profilează o gestiune necesară a competențelor. ABC este bine plasată pentru a constitui o punte de legătură între logica economică a contabililor și controlorilor și logicile meseriilor și specialităților. UVA însăși delimitează secvențe, dar pune pe primul plan expertii în studierea proceselor (ei nu rămân izolați) și dacă succesul nu depinde (ca întotdeauna de altfel) de capacitatea actorilor de a integra modelul său economic special – ci unitatea comună unică și în sine un factor de simplificare a comunicării. Influența sistemelor contabile asupra vieții cotidiene a contabililor (puțin solicitați de UVA) și a altora nu este fără îndoială aceeași. Istoria contabilității de gestiune a arătat importanța acestei mize.

Capitolul 3

ORGANIZAREA ȘI FUNCȚIONAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

Buna funcționare a unei contabilități de gestiune depinde de soluțiile la trei chestiuni: ce date se stochează și se tratează în sistem, cum se organizează sesizarea, stocarea și tratamentele multiple, cum se asigură corelarea cu contabilitatea financiară și, în general, cum se dovedește contabilitatea de gestiune „auditabilă”?

1. Datele de tratat

Natura datelor care interesează contabilitatea de gestiune este determinată de la caz la caz, mai ales prin carta pertinentă a fluxurilor (capitolul 2). Unii specialiști din țările anglo-saxone merg mai departe considerând că misiunea contabilității de gestiune fiind de a ajuta la mai buna utilizare a resurselor într-o optică strategică privind crearea de valoare, orice dată financiară și fizică utilă în această perspectivă aparține domeniului său (IFAC, 1999). În schimb, prin tradiție contabilitatea de gestiune trebuie să se intereseze de resursele consumate în cadrul activității principale a întreprinderii, de cheltuielile de exploatare, costurile de finanțare, faptele excepționale nefiind în mod obligatoriu de domeniul său.

Contabilitatea de gestiune tratează date financiare de care este interesată și contabilitatea financiară, dar cu modificări pentru uzanțele interne. Ea tratează și date fizice necesare calculelor privind costurile.

1.1. Datele financiare

Diferențele care pot exista între datele tratate în contabilitatea de gestiune și în contabilitatea financiară au inițial două surse: o diferență de periodicitate, o diferență posibilă de optică în privința evaluării anumitor posturi. Dar în cadrul fluxului de tratare a contabilității de gestiune, pot interveni anumite diferențe care constituie o a treia sursă de diferențiere.

1.1.1. Diferența de periodicitate

Contabilitatea de gestiune trebuie să ofere informații imediat și pe ciclu scurt (dacă nu în timp real), ceea ce timp îndelungat a deosebit-o în mod radical de contabilitatea financiară. Evaluarea calității și a reactivității acesteia, utilizarea programelor integrate cum ar fi ERP (Entreprise Resources Planning), care constituie o bază comună, estompează în anumite cazuri din plin această diferență, care rămâne totuși reală în unele întreprinderi sau poate constitui pentru unele posturi cheltuieli calculate sau cheltuieli constatate anual. Pe de altă parte, deschiderea sa juridică interzice contabilității financiare să înregistreze mișcări fără documente justificative, ceea ce poate mări aceste amânări. În contabilitatea de gestiune, în aceste cazuri, se poate dori apariția sistematică a valorilor estimative, pentru a le ajusta apoi, în timp ce data va fi cunoscută prin informația precisă, sau chiar „abonarea” la cheltuieli cu o frecvență mai mică decât cea reținută pentru producția de situații interne: prime anuale de asigurare, chirii trimestriale, cheltuieli constatate anual care generează un abonament lunar. În contabilitatea de gestiune se calculează adesea o rată orară „completă” a orei de lucru, respectiv ceea ce costă anual un salariat la numărul de ore care servesc la alocarea costurilor salariale, respectiv numărul de ore productive anuale. Această stare de fapt conduce astfel la recunoașterea necesității unei anumite deosebiri dintre modalitățile de funcționare ale celor două sisteme de informare, știind totuși că este necesar să se poată stabili concordanța dintre datele tratate prin sistemele respective. Aceasta constituie un aspect tehnic fundamental asupra căruia se va reveni în paragrafele 2 și 3.

1.1.2. Diferențele din evaluare

Un aspect de fond îl constituie divergența care se poate constata între maniera în care contabilitatea financiară evaluează anumite costuri și ceea care este îndeplinită de contabilitatea de gestiune. Aceasta se depărtează

uneori de principiile de evaluare din contabilitatea financiară. Ea este menită să efectueze calcule de uz intern, adesea într-o perspectivă previzională; convențiile care se justifică în contabilitatea financiară pot apărea mai puțin fundamentate. Planurile Contabile Generale franceze au prevăzut întotdeauna această posibilitate, care conduce la „diferențe de încorporare” între cheltuiala sesizată din contabilitatea financiară și suma sa în contabilitatea de gestiune. Aceste diferențe privesc marile categorii de cheltuieli supuse unei evaluări calculate în mod convențional:

- materiile prime, în virtutea decalajului creat prin stocare (vezi capitolul 8);

- amortismentele și provizioanele pentru cheltuieli reglementate¹ (în principiu, provizioanele pentru depreciere nu intră în costurile complete datorită caracterului lor), mize bine cunoscute;

- dar și diferențe de încorporat eventual la cheltuieli neconstatate în contabilitatea financiară și numite „cheltuieli supletive”: remunerația convențională a fondurilor proprii și cea a exploatantului proprietar, remunerații necontabilizate drept cheltuieli deoarece sunt acoperite din rezultatele contabile. Grija de a lua în considerare costul de oportunitate a resurselor al căror cost contabil este în mod artificial nul, exprimă ideea că un cost trebuie să poată fi evaluat conform semnificației sale economice. Acesta este și punctul de vedere exprimat de Anthony (1982), care a pledat pentru integrarea unui cost al capitalurilor proprii în contabilitatea financiară.

Acest ultim punct pune problema integrării costurilor finanțării în calcule (capitolul 1). Fără a ține cheltuieli de exploatare, se exclude costul capitalurilor proprii și împrumutate și se raționează în afara finanțării – cea ce se poate întâmpla atunci când se evaluează performanța intrinsecă a unui proces. Dacă se apreciază necesar luarea în considerație a costului finanțării, atunci apare logică integrarea acestuia în calculul costului capitalurilor proprii. Dezbaterea trimite la crearea de valoare, respectiv imperativul de a obține un beneficiu cel puțin egal cu remunerația minim așteptată de aporatorii de capitaluri, inclusiv de cei care își asumă riscuri.

De actualitate este comentariul inspectorului contabilității Fabricii de

¹ Provizioanele pentru depreciere de activ constată reducerea valorii unui element al patrimoniului datorat unor cauze ale căror efecte nu sunt în mod necesar ireversibile. Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli acoperă riscurile și cheltuielile pe care evenimentele survenite sau în curs le fac probabile, clar precizate în privința obiectivului, dar a căror realizare este incertă. Provizioanele reglementate nu corespund obiectului normal al unui provizion și sunt contabilizate aplicând dispoziții legale (provizioane pentru investiții, pentru fluctuațiile cursurilor...).

sticlă de la Saint-Gobain în fața consiliului de administrație din 4 septembrie 1834: „S-a declanșat adesea discuția că în costul complet nu ar trebui cuprinsă dobânda. Aceasta este o mare eroare. O Societate Anonimă considerată întotdeauna ca un afacerist care, își procură fonduri pe încrederea sa, pe care le folosește în comerț. Aceste capitaluri sunt producătoare de dobânzi și suma lor absoarbe până la concurență beneficiile obținute.” (Nikitin, 1992, p. 200).

În toate aceste cazuri se identifică diferența dintre valori în scopul de a asigura „corelația” cu contabilitatea financiară. PCG au preconizat în această privință utilizarea unui cont specific „Diferențe de încorporare”.

1.1.3. Diferențele apărute în cadrul fluxurilor contabilității de gestiune

Față de diferențele care vor fi prezentate, se pot introduce în plus și altele în cadrul fluxurilor interne contabilității de gestiune. Trei cazuri au devenit clasice:

- diferențe de inventar, constatate în momentul inventarului faptic al stocurilor;

- diferențele care survin din imputarea cheltuielilor unui centru unui produs sau unui alt centru cu ajutorul costurilor prestabilite sau al diferențelor costurilor față de costul real. Cazul este obișnuit, spre exemplu, într-un sistem de facturări interne sau în procedeul facturărilor dintre entități la preț de piață, pentru a măsura competitivitatea prin comparație cu prețurile pe care le practică o întreprindere exterioară;

- diferențele privind nivelul de activitate, conform principiului imputării raționale.

Toate aceste diferențe trebuie identificate în conturi specifice în vederea „încheierii socotelilor”.

1.2. Datele fizice

Descriind și modelând un mecanism tehnic, contabilitatea de gestiune atașează evident fluxurile financiare datelor fizice. Acestea sunt necesare, așa cum s-a observat în capitolul 2, pentru identificarea costului unei entități (sau al uneia din activitățile sale), dacă aceste consumuri nu-i sunt specifice și solicită chei de repartizare. Ele sunt necesare dacă respectivele consumuri sunt fungibile (materia primă lichidă a unui stoc în care loturile succesive sunt integrate în costuri diferite: cât valorează m³ ieșiți?). De

asemenea, unitățile de lucru sunt date fizice în afara unor rare excepții. Contabilitatea de gestiune efectuează calcule de imputare a cheltuielilor indirecte înainte de orice corelație cu date fizice, care adesea o structurează și o alimentează, datele financiare fiind, în diverse etape, foarte derivate. De unde și importanța sesizării informațiilor care trebuie să răspundă criteriilor de „calitate contabilă”, unele din aceste informații fiind rezultatul unor *constatări statice*. Este cazul cheilor de repartizare cum ar fi suprafețele ocupate, numărul de posturi de lucru sau de mașini instalate sau numărul de piese pe care le conține un produs. Ele pot fi relevate la intervale relativ lungi, stocate și adesea sunt ușor verificabile. Metoda UVA, spre exemplu, se bazează pe construcția unei unități de lucru complexe care nu permite utilizarea altor sesizări în afara celor constatate.

Celelalte date fizice sunt *colectate urmărind fluxurile economice*. Și aceasta fie pentru a identifica resursele consumate de o entitate sau o activitate, fie pentru a imputa costurile activităților între obiectele de calcul, produse, clienți sau altele. Trebuie organizată „uzina contabilă” pentru sesizarea volumelor de furnituri consumate de o unitate, o activitate, un produs sau numărul de ore lucrate, necesitate prin intervenția într-o entitate, asupra unei activități sau produs. Ceea ce se denumea altădată „contabilitate industrială” desemna înainte de toate această „urmărire” a fluxurilor fizice necesare pentru a identifica ce consumă, pentru ce și în ce mod. De asemenea, la organizarea acestui „control al operațiilor” pentru care Taylor și-a consacrat o parte însemnată a activității sale, prevăzând documente de sesizare care au permis să aibă la dispoziție date elementare indispensabile: ordine de fabricație pentru a dispune de elemente de bază privind un lot lansat în producție, bonuri de lucru pentru identificarea timpului, bonuri de ieșire din magazie pentru a cunoaște materiile și furniturile încredințate atelierelor, fișe care urmăresc regrouparea activităților necesare unei comenzi. „Contabilitatea mâinii de lucru” și „contabilitatea materiilor prime” sunt sisteme clasice mai întâi în unități fizice.

Trebuie remarcate două cazuri. Unele date fizice sunt sesizate în mod automat sau cvasiautomat pe măsura avansării unui proces, fie deoarece contoarele sau captatoarele le înregistrează, fie pentru că intervin proceduri administrative pentru a însoți fluxurile și documentele (ecrane de sesizare ce colectează informațiile). În schimb, alte date sunt numite „declarative” deoarece realitatea tehnică nu permite măsurarea lor sau face posibil acest lucru la un cost rezonabil sau pentru că autonomia lăsată unei persoane sau unei echipe nu permite cunoașterea timpului aferent unei activități sau

unei sarcini date).

Exemple. O echipă de depanare care intervine pe site-ul unui client îi va semnala durata intervenției sau durata activităților pe care ea le necesită. În schimb un inginer care lucrează la mai multe proiecte va fi poate determinat să declare timpul consacrat fiecăruia dintre ele pe săptămână.

Nu este poate inexact să gândim că industria se află în primul caz în timp ce serviciile se află în al doilea, ceea ce face delicată implementarea unei contabilități de gestiune în domeniul serviciilor. Dar această dihotomie nu este în întregime convingătoare, noțiunea de servicii desemnând realități eterogene. Deosebirea reală se află în tehnologie (capitolul 2), între procesele repetitive și programabile, și ea există în servicii (operații de ghișeu poștal sau bancar, organizarea bacalaureatului) și procesele puțin repetitive, precum cele din industrie (cercetare, gestiunea proiectelor).

Imposibilitatea sesizării datelor fizice poate conduce la înlocuirea acestui real cu o normă, fie pentru a simplifica, fie, ceea ce este mai interesant, pentru a le compara cu realul dar pe perioade mai lungi decât cele ale contabilității de gestiune.

Exemplu. Calculul unei rate orare a orei productive se bazează pe atașarea costului anual al unui salariat sau a unei categorii de salariați la numărul anual de ore productive. Acestea sunt calculate scăzând din orele remunerate timpul absențelor autorizate și plătite și timpii neproductivi cuprinși în timpul de prezență. Nu este obligatoriu semnificativ ca o producție să suporte timpul absențelor anormale într-o lună, ci este interesant să se procedeze pe perioade adecvate la compararea celor două rate privind absenteismul și timpii nelucrați prevăzuți și reali.

Chestiunea fundamentală pusă de aceste proceduri este calitatea contabilă: ce date merită acel „label comptable” – garanție a fiabilității și auditabilității? Răspunsul nu constă în a opune datele monetare care ar fi considerate fiabile, și datele fizice, care ar fi mai puțin. Contabilitățile materiilor prime și mâinii de lucru sunt adevărate contabilități în unități fizice deoarece se bazează pe proceduri controlate de sesizare. Dar nu toate datele fizice au această calitate.

2. Sesizarea, stocarea și tratamentele multiple ale datelor; impactul tehnologiilor informatice

Noile tehnologii de producție au fost legate de dezvoltarea informatizării proceselor, ceea ce comportă numeroase consecințe pentru

contabilitatea de gestiune. Trebuie evitat ceea ce generează costuri administrative ridicate. În timp real și în permanență trebuie sesizate consumurile, alocarea acestora sarcinilor, entităților, activităților și produselor. Atunci când sesizarea datelor brute este plictisitoare și greoaie, ea devine oneroasă și inexactă. Într-adevăr, ea nu este de la început o sarcină contabilă ci o parte a atribuțiilor operatorilor. Dacă ei văd în ea o restricție căreia nu-i înțeleg bine finalitatea (sau din necesitate teama față de ea), sesizarea va reflecta inexact realitatea dacă ea nu este verificabilă.

Evoluția tehnologiilor de producție și aceea a sistemelor de informare obligă, atunci când este posibil, la revederea procedurilor de sesizare pentru automatizare. JIT multiplică loturile de dimensiuni mici. El obligă la aceleași procedee cu furnizorii, ceea ce antrenează sesizări de informații multiple, deoarece un mare număr dintre ele, așa cum bine s-a demonstrat prin metoda ABC, sunt legate de numărul de lansări sau de comenzi în plus față de volumul global tratat. În multe din cazuri, volumul de informații de sesizat poate fi multiplicat de la 5 la 10 la intrare, dar prin compensare el reduce tratamentele interne, urmărirea post cu post nu se mai impune, prin dispariția elementelor în curs din posturile de lucru. Este adevărat că tehnicile de sesizare evoluează paralel (cod de bare) pentru reducerea duratei acestei operații, eliminarea riscurilor de eroare umană și integrarea într-un suport informatic complet.

Exemplu. O societate din Dallas, Pillowtex, constituie un caz exemplar. Această întreprindere produce perne (de dormit) într-o gamă vastă, vândute sub marcă proprie sau sub cea a distribuitorilor, de 1 500 000 unități pe lună în 9 uzine, cu puncte care pot atrage 20 000 de unități pe zi și pe uzină. Schimbul de date informatizate (EDI) cu clienții și furnizorii și folosirea codurilor de bare i-au permis să amelioreze reactivitatea pe termen foarte scurt. Într-un sistem tradițional, fiecare carton expedit conduce la redactarea unui bon de expediție, apoi aceste bonuri duc la o sesizare pe loturi (decalată în timp) pe consolă informatică pentru nevoile inventarului permanent. În sistemul de codificare informatizat, fiecare mișcare în materie duce la o sesizare imediată în fiecare fază de fabricație, la fiecare tranzacție internă. Ordinele de fabricație provin de la clienți prin EDI, fiecare unitate ieșită din fabricație este codificată prin bare conform unei tehnici care permite identificarea clientului, a modului de expediere. Cartoanele expediate sunt codificate și sesizate, codurile de bare permițând identificarea clientului, produsului, cantității expediate. Cum anumiți distribuitori dispun ei înșiși de sisteme de sesizare integrate, lor le este posibil pe baza unei sesizări prin coduri de bare la casă, să emită facturi clientului lor și să declanșeze un ordin de re aprovizionare la Pillowtex (Klein și Jacques, 1991).

Interesul recurgerii la acest tip de sesizare este clar în producțiile de tip „job order” în care un același personal participă la activități foarte variate și/sau la comenzi sau proiecte diverse. Acest caz este sensibil în special activitățile de service, în care este esențială cunoașterea, spre exemplu, a

timpului trecut pentru fiecare dosar (timpul de vânzare) și în care sesizarea acestui timp pune probleme diferite acelor care cunosc industria. Fiecare colaborator trebuie să poată indica modul fiabil de repartizare a timpului (ore facturabile pe client, ore nefacturabile), ceea ce nu va merge de la sine. Unii specialiști au utilizat o sesizare prin coduri de bare pentru a ușura această sarcină, ceea ce elimină una din cauzele lipsei de fiabilitate a acestei operații, dar aplicarea este limitată. Există și alte surse de a o lua pe ocolite. Ele relevă mai puțin o soluție tehnică decât una de reflecție prin motivarea persoanelor față de orice sistem de gestiune. Nu trebuie să presupunem că informatizarea ușurează sarcinile administrative. Ea le deplasează. Utilizarea ERP, spre exemplu, generează restricții severe de organizare. Este adevărat că sesizarea și urmărirea unui anumit număr de consumuri sunt fiabilizate, uneori prin garanția personală a controlorului de gestiune, care validează anumite intrări în sistem.

Dincolo de tehnicile de sesizare, rămâne conținutul informațiilor pertinente care trebuie identificate. Dacă se preferă ideea unei diferențieri a analizelor de cost pentru nevoi diferite, este necesar să se poată dispune de analize de costuri conform unor criterii multiple (după variabilitate, sarcină, echipă, client, produs, regiune...). Utilizarea *bazelor de date decizionale* răspunde acestui obiectiv: construcția de „hipercuburi” de unde este posibil să se extragă prin „căutători” sau instrumente de „datamining” - diferite reclasări conform unor „orientări” ceea ce reprezintă o soluție de forță. ERP (*Entreprise Ressources Planning* – Întreprindere Resurse Planificare) oferă garanții de evaluare indispensabile unei bune contabilități de gestiune. Aceste instrumente foarte performante nu scutesc de o reflecție aprofundată asupra naturii informațiilor de care va fi nevoie. Ceea ce nu este codificat pentru a fi stocat este pierdut.

Exemplu. Un comerciant în utilaje electro-casnice, audio-vizuale și multimedia dorește o analiză lunară a marjei nete în afara grupului prin divizare și pe linia produselor vândute de fiecare. Pentru aceasta el trebuie:

- să identifice mărcile vândute de fiecare diviziune din afara grupului, ceea ce presupune o codificare pe linia produsului pe referință, pe client și pe vânzător, fiecare vânzător fiind exclusiv legat de o diviziune;
- să cunoască costul de cumpărare a mărfurilor vândute pe linie de produse și pe diviziune, ceea ce solicită o codificare care permite identificarea furnizorilor fiecărei mărfi vândute pentru eliminarea costurilor mărfurilor vândute intra-grup și alocarea costului său de cumpărare fiecărei vânzări în afara grupului.

La „marja frontală” astfel identificată, calculul prevede să înglobeze „ultima marjă”, respectiv să adauge:

- sconturile furnizorilor, ceea ce presupune o codificare pe produs și pe furnizor;

- risturnurile obținute, ceea ce obligă de asemenea la aceleași codificări și la o retratare manuală pentru sconturile consimțite de furnizori comuni mai multor diviziuni;

și de a reduce:

- sconturile la clienți, de unde o codificare necesară a operațiilor pe clienți și pe produs;
- pierderile privind stocurile și variațiile de provizioane, ceea ce presupune un inventar pe linie de produs pentru pierderi și pe referință pentru provizioane;
- pierderile din creanțe și variațiile provizionului pentru creanțe-clienți, ceea ce solicită o codificare care să permită corelarea acestor elemente cu clienții diviziunii.

Se dispune astfel de „marja netă privind costul de cumpărare”. Pentru a trece la marja unei diviziuni pe linie de produse, trebuie reduse cheltuielile sale de personal, respectiv:

- salariile, cheltuielile și taxele asupra salariilor, primele și bonusurile, provizioanele pentru concedii plătite, presupun identificarea persoanelor afectate entității și care intervin pe linie de producție și obținerea sumelor în chestiune, pe baza unui program de plăți. Dacă personalul nu este afectat unei linii de produse, conducerea trebuie sesizată la timp;
- costurile autoturismelor societății, atribuite diviziunii, ceea ce presupune identificarea și cunoașterea acestora;
- cheltuielile misiunii, ceea ce presupune identificarea și reclasarea lor pe salariat sau pe diviziune;
- costurile provizorii de recrutare, formare, ceea ce conduce la aceleași nevoi;
- cheltuielile de promovare și marketing, consacrate pe fiecare diviziune liniilor sale de produse.

Ne aflăm astfel în fața unei evoluții tehnologice care tinde să repună în discuție metodele contabile. Nu mai este vorba de o simplă accelerare și mecanizare¹, ci de a pune în discuție modalitățile de funcționare, reunind într-un sistem unic diferite module. Datele sunt „descrise aici independent de program”², care le tratează, ceea ce nu este cazul modelului contabil tradițional. Așa cum sublinia Pierre Gense (1989) într-un text precursor: „Conform regulilor contabile existente, informația este conservată la un nivel de agregare compatibil cu nevoile interne și externe estimate dinainte. [...] Interesul bazelor de date este de a sesiza și păstra informațiile primare sub forma cea mai elementară posibilă. [...] Chiar de pe acum deja apar, în grupuri de o anumită importanță, sisteme de informare complexe care organizează datele întreprinderii într-un ansamblu coerent. [...] Astfel de sisteme bazate pe integrarea sesizării tratamentelor de stocare și a transmiterii datelor – trebuie dezvoltate.”

¹ Hugues Boisvert spune puțin cam sever despre contabili că: „în cea mai mare parte a cazurilor, ei sunt mulțumiți să programeze pe suport informatic sisteme manuale de o altă generație.” (Boisvert, 1991, p. 12).

² OECCA (1984, p.491), există un raport strâns între această perspectivă și cea care se referă la contabilitatea evenimentială.

3. „Corelația” cu contabilitatea financiară

Avantajele tehnologiilor informatice nu au determinat contabilii să renunțe la stabilirea unor sisteme care, mergând de la simpla trecere și clasare a datelor, mențin garanția coerenței care determină calitatea contabilă. Și atunci când contabilul este solicitat să împartă cu mulți alții sesizarea informației și fără îndoială să abandoneze tratamentul, evoluția tehnologică trebuie să incite la reconsiderarea ingineriei.

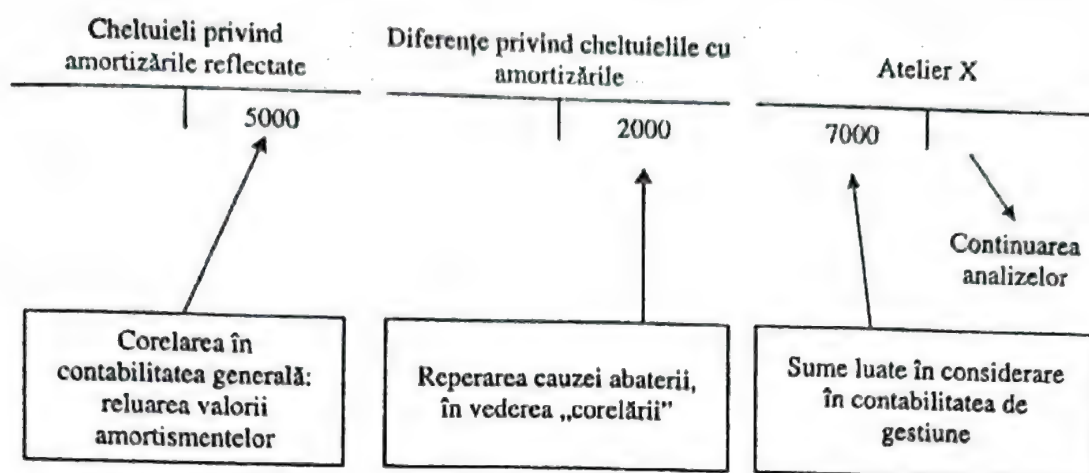
Miza trece deci într-o fază legată strâns de sesizarea și stocarea informatică a datelor; ea se referă la modalitățile de articulare a înregistrărilor și tratamentelor contabile, efectuate pentru nevoile contabilității financiare sau pentru cele ale contabilității de gestiune. Ţelurile contabilității financiare și cele ale contabilității de gestiune sunt recunoscute distincte, cel puțin prin faptul că ele se adresează unor utilizatori diferiți și contabilitatea financiară trebuie să rezolve dificila problemă de a adapta informații utile financiarilor, dar care nu pot afecta poziția competitivă a întreprinderii, informând concurenții. În aceeași măsură, este pusă de multă vreme problema corelării lor.

Planurile Contabile Generale au examinat posibilitățile de integrare a contabilității de gestiune și contabilității financiare (fie prin deschiderea conturilor contabilității de gestiune în cadrul contabilității generale, pentru care acestea constituie subdiviziuni, fie prin supremația contabilității de gestiune; în acest fel, în cursul exercițiului, sunt deschise numai conturile contabilității analitice, conturile de cheltuieli și de venituri ale contabilității generale nefiind în funcțiune decât la finele exercițiului).

PCG au propus în final să lase autonomie contabilității de gestiune, corelând-o cu contabilitatea generală prin „conturile reflectate” care nu par să facă obiectul unei aplicații reale. Principiul conturilor reflectate se bazează pe crearea conturilor de cheltuieli după natură „fantome”, contrapartide ale înregistrărilor contabilității de gestiune la intrarea în rețeaua de analiză. Aceste conturi sunt imaginea („reflectată”) a ceea ce ar constitui mișcările care afectează conturile de cheltuieli atunci când contabilitatea ar fi integrată. Această situație permite fără dificultate introducerea unei valorizări a fluxurilor, diferită în contabilitatea financiară față de contabilitatea de gestiune prin intermediul diferențelor de încorporare.

Exemplu. Se amortizează mașinile atelierului X pentru un total de 5 000 în contabilitatea financiară și o sumă de 7 000 în contabilitatea de gestiune (schema 3.1.).

Schema 3.1. – Mecanismul conturilor reflectate



Această metodă, despre care Cibert și Lauzel (1963), secretar general și vicepreședinte al Consiliului Național al Contabilității scriau că „făcuse obiectul unor critici și aprecieri călduroase” asigură autonomia contabilității de gestiune deoarece este posibilă scutirea de evaluările contabilității financiare: „nu există dependență, ci integrarea celor două contabilități.” (ibidem, p. 50). Metoda conturilor reflectate, incorect denumită așa, deoarece nu este vorba de a reflecta o imagine fidelă a contabilității financiare, ci mai mult renunțând la aceasta, păstrând mecanismul de integrare. Această soluție a fost determinantă pentru separarea de contabilitatea financiară în perioada Planului Contabil 1947. În schimb, unii apreciază că s-a pornit pe un drum periculos: „Prin conturile reflectate, obligația de control nu este afirmată; contabilitatea analitică poate deveni în întregime extracontabilă. Drumul este deschis spre o separare profundă. Aceasta determină contabilul să se organizeze mai întâi pe bază de documente primare netratate, metoda complică în mod neobișnuit controalele - într-o perioadă în care instrumentele de tratare a informaticii sunt mult mai puțin performante - și încurajează dispensarea de ele. [...] Această derivă, era ea dorită? Desigur nu. Dar nevoia de a repurta o victorie rapidă și decisivă, presiunea puterilor publice în favoarea unei soluții de natură să favorizeze înregistrarea tuturor întreprinderilor în cadrul Conturilor Națiunii au jucat un rol decisiv.” (Durand, 1992).

Contabilități integrate sau autonomie? S-ar putea gândi că chestiunea este reglată de tehnologia informatică. Totuși, partizanii unei contabilități integrate consideră această practică drept o falsă situație și afirmă necesitatea de a menține o procedură contabilă, prin care comoditatea informaticii nu a fost perimată: „Un ajutor pur tehnic nu rezolvă cu nimic

problema de fond, care se situează nu la nivelul unei ameliorări tehnice în tratamentul datelor, ci la cel ce le sesizează și, mai ales, afectarea lor, în special în ceea ce privește relația dintre utilizatori succesivi în cursul proceselor de fabricație de o parte, și variațiile de stoc pe de altă parte. [...] Cel mai adesea nu există coincidența dintre intrarea elementelor exterioare în întreprindere și utilizarea lor efectivă, în general succesivă." (Lagrange și Saint-Ferdinand, 1990, p. 50).

Dificultatea enunțată este dublă: fără a rămâne la o simplă triere a datelor care se desăvârșește prin diferențierea de procedurile necesare contabilității, de sesizare a fluxurilor de intrare și apoi pierderea lor din vedere, conform principiului de sesizare unică. Lucrările conduse în cadrul serviciilor contabile ale grupului L'Oreal, ale cărui rezultate au făcut obiectul a două publicații (Dormagen, 1990; Lagrange și Saint-Ferdinand, 1990), au avut un rol de pionier în acest domeniu, sugerând proceduri generale, independente de soluțiile tehnice de punere în operă reținute în final, care să permită obținerea în mod conjunct a situațiilor financiare și a tablourilor de analiză a fluxurilor.

Principiul contabilității integrate constă în a asocia oricărei înregistrări:

- data și identificarea operației (cod furnizor, număr de factură);
- conturile care înregistrează „utilizările” (în debit) și „resursele” (în credit);
- identificarea obiectului operației : cumpărare de materii, vânzare, plată, încasare, variația stocurilor...;
- înregistrarea și a altor informații utile.

Datele pe care le înregistrează documentul contabil au corespondențe în diverse fișiere (clienți, furnizori). Dispunem de o organizare în care contabilitatea se transformă în bază de date.

Exemplu. Dacă întreprinderea dorește să dispună de o analiză a fluxurilor de trezorerie, este suficient să selecționeze înregistrările contabile care pun în discuție conturile banca și casa, să le regroupeze pe obiect și pe tip de contrapartidă.

Dacă se dorește stabilirea unui cont de rezultat după natură, se selecționează înregistrările ale căror utilizări sau resurse implică contul de rezultat și nu regroupează documentele conform obiectului (cumpărări, variații de stoc, vânzări..).

Nu se poate conchide definitiv asupra acestei teme. Oricum ar fi, regulile de bază rămân clare. Pare simplificator să nu se acorde autonomie contabilității de gestiune. Dar este mai periculos să încurajăm toleranța

dincolo de autonomie, sau ruptura cu ceea ce a reprezentat forța din punct de vedere istoric a contabilității în partidă dublă: rigoarea. Contabilitatea de gestiune trebuie să rămână fiabilă, dar verificabilă. Ea nu reprezintă o simplă informație spre deosebire de ceea ce cred aceia care nu o mai deosebesc de alte informații cuantificate într-o bază de date.

Concluzie

În această primă parte se prezintă noțiunile și principiile fundamentale ale contabilității de gestiune. Continuarea lucrării va adăuga descrierea producțiilor și utilizărilor posibile. Se știe, contabilitatea de gestiune are o finalitate: de a fi utilă managerilor. Capitolul introductiv a prezentat o cartă a nevoilor acestor manageri. Ea este aceea care va continua de acum încolo (schema 3.2.):

- ajutor al controlului strategic face obiectul părții a doua (capitolele 4 și 5);

- ajutor al controlului de gestiune (și eventual al controlului de execuție) face obiectul celei de-a treia părți (capitolele 6 și 7);

- calculul rezultatului perioadei (capitolul 8) și convențiile pe care le solicită este, la rândul lui, transversal (dar el poate fi atașat unuia din cele trei subsambluri ale controlului conform periodicității și formei sale de prezentare: lunară, spre exemplu, așa cum reiese în principiu din controlul de gestiune).

Schema 3.2. – Planul continuării lucrării

	Controlul strategic	Controlul de gestiune	Controlul de execuție
Finalizarea	Capitolul 4	Capitolul 6	
Pilotarea	Capitolul 5	Capitolul 7	
Postevaluarea	Capitolul 8		

PARTEA A DOUA

Ajutor în controlul strategic

Contabilitatea de gestiune trebuie să ajute managerii la identificarea și conducerea consecințelor financiare ale opțiunilor strategice. Aceasta constituie o sfidare pentru ea. Domeniul său tradițional este zdruncinat: frontierele pertinente nu mai sunt cele ale întreprinderii juridice, ci ale întreprinderii înțeleasă prin partenerii săi; este vorba de a calcula costuri care nu există încă și nu de sesizat și alocat cheltuieli ale lunii în curs. Sunt avute în vedere cuplurile „cost-valoare” pe care trebuie să le modeleze, costurile însușirilor, uneori imateriale, ale produsului. Este necesară cunoașterea nu numai a costului complet al unui produs sau al unui proces pentru administrare, ci și a nevoilor de finanțare pe care le determină și pe care contabilitatea de gestiune le-a ignorat conform tradiției. Inductorii de cost și de nevoie de finanțare sunt în centrul modelării care solicită conducerea procesului de creare a valorii.

Capitolul 4

MIZELE STRATEGICE ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

Contabilitatea de gestiune trebuie să fie capabilă să ajute managerii într-o perspectivă strategică, respectiv în decizii cum sunt: penetrarea noilor piețe, noi domenii de activitate; lansarea de noi produse, fixarea unei politici tarifare, alegerea canalelor de distribuție, definirea gamei de produse, alegerea proceselor de fabricație, implementarea, conceperea produselor, decizia de fabricație sau de colaborare. Miza este de a optimiza oferta întreprinderii, *adaptând costurile pe care ea le angajează la valoarea pe care produsul său o reprezintă pentru client*. În acest cadru se pune accentul pe cuplurile cost-valoare sau cost-avantaj (Besson și Bouquin, 1991; Lorino, 1991).

În această perspectivă, este importantă identificarea ansamblului costurilor provocate direct și indirect de produsele și activitățile examinate și punerea în evidență a factorilor care îi determină. Problematika se referă la cea mai bună cunoaștere posibilă a costurilor **complete** ale produselor și activităților. Numeroși autori (Evraert și Mévellec, 1991; Johnson, 1987; Pederson, 1987) au arătat că eșecurile frecvente ale companiilor menite să încerce frânarea creșterii cheltuielilor de structură sunt legate de absența identificării prealabile a cauzelor indirecte care determină costurile în chestiune și explică creșterea lor.

După ce am reamintit importante noțiuni strategice utile și am expus metoda clasică de calcul a costului complet, vom vedea cum îl vom modifica folosind demersul ABC. Dar analiza strategică nu se poate limita

la o informare care ar duce numai la costuri: obiectivul fiind de a administra crearea de valoare pentru client, dar și pentru acționar, trebuie determinate care sunt nevoile de capitaluri determinate de strategie. Aceasta pune problema măsurării nevoilor în fond de rulment pe produs și cunoașterea variabilelor care îl afectează.

1. Locul managementului costurilor în procesul controlului strategic

Se disting în general două tipuri de decizii strategice. Prima categorie este ansamblul deciziilor care privesc *alegerea domeniilor* în care întreprinderea își exercită activitatea și „specializările” (meseriile); terminologia anglo-saxonă le desemnează drept corporate strategy (strategie de întreprindere).

Exemplu. Poșta exercită mai multe „meserii”: curier, servicii financiare, coletărie, gestiunea unei rețele de vânzări pentru marele public. În fiecare din aceste specializări se pot distinge diferite domenii de activitate: coletărie între întreprinderi, numită business-to-business (sau B-to-B), curier pentru particulari etc.

Într-un grup mare, organigrama face să apară de multe ori, sub direcția generală, „ramuri” ce corespund în general „profesiunilor”, apoi „diviziunilor” legate de domeniile de activitate.

A doua categorie cuprinde decizii care, într-un domeniu dat, determină pe termen lung și în manieră puțin reversibilă finalitățile urmărite de întreprindere și instrumentele pe care ea se sprijină pentru a le îndeplini: se vorbește atunci de *business strategy* (strategie pe domeniu). Vom începe cu aceasta.

1.1. Costurile în strategia pe domeniu de activitate

Prima etapă a oricărei reflecții strategice constă în identificarea jocului concurențial la care participă întreprinderea. Ori, realitatea este complexă, deoarece întreprinderea propune produse mai mult sau mai puțin variate unor clientele mai mult sau mai puțin diferite, respectiv zone geografice distincte sau profile de cumpărători multiple. Pe scurt, această entitate intervine asupra unui ansamblu de cupluri produse-piețe. Pentru strategie, un anumit număr din aceste cupluri pot fi regrupate deoarece relevă de la un același demers, cu o strategie unică – deoarece concurenții sau clienții sunt comuni, pentru că tehnologia respectivă este unică. Acest

ansamblu de cupluri produse-piețe constituie un domeniu de activitate strategică (DAS) sau segment strategic – noțiune care nu se confundă cu cea de segment de marketing, care grupează cumpărătorii pe criterii de cumpărare identice și nu funcție de categoriile economice de ramură sau sector. Ceea ce definește un DAS este specificitatea demersului strategic care se aplică aici și nu specificitatea nevoilor la care caută să răspundă produsele oferite.

Exemplu. Ramura economică a presei și editurii ar fi un domeniu de activitate strategică dacă, pe de o parte, ar fi posibilă practicarea aceleiași strategii în presa scrisă, audio-vizuală și în toate formele de editură și, pe de altă parte, dacă ar fi necesară prezența în presă și editură pentru a fi performant. Ori, dacă anumite întreprinderi sunt prezente atât într-una cât și în cealaltă, există întreprinderi performante care nu exercită aceste două activități, ceea ce de facto, ne face să ne gândim că există mai multe domenii de activitate strategică în cadrul presei și al editurii.

1.1.1. Strategiile generice

În privința unui DAS se definește o strategie de domeniu. Ea rezultă dintr-o analiză a poziției concurențiale pe care întreprinderea poate spera să o obțină punându-și în operă atuurile sale specifice. Dar decizia finală depinde de analiza elementelor de atracție ale DAS pentru întreprindere. Considerând că atracția unui sector este legată de posibilitatea de a obține în mod durabil o rentabilitate ridicată, Porter (1982, 1986) a explicat că această atracție depinde de următoarele elemente de forță:

- structura concurenței și vulnerabilitatea domeniului de activitate cu patru forțe:

- puterile de negociere ale clienților;
- puterile de negociere ale furnizorilor;
- pericolele de acces potențiale;
- pericolele unor produse de substituție.

Multe dintre aceste forțe sunt active, cel mai mare fiind riscul prin care valoarea creată în domeniu de activitate ar putea fi acaparată de alții. Deciziile strategice trebuie văzute drept soluții ascunse problemelor puse întreprinderii de cele cinci forțe care se exercită asupra ei și domeniului său de activitate. Într-un DAS, strategia este constituită din ansamblul deciziilor și acțiunilor care vor permite unei întreprinderi să obțină o poziție care poate fi apărută în mod durabil, conform obiectivelor sale. Se au în vedere decizii privind:

- toate cuplurile produse-piețe;
- modalitățile de a deveni competitiv;
- alianțele stabilite în concluzie.

În alți termeni, trebuie determinate *teritoriile, armele și alianțele* care vor permite îndeplinirea obiectivelor fixate. Ansamblul soluțiilor reținute de întreprindere se poate rezuma la câțiva *factori cheie de succes*, respectiv în *performanțe critice prin care întreprinderea caută să facă față celor cinci forțe*. Ele coexistă cu factorii cheie de risc, considerați puncte critice ale nonperformanței.¹

În fața celor trei chestiuni generice, întreprinderea trebuie să dea un răspuns care depinde de capacitățile sale de a reuni condițiile unui avantaj concurențial. Ea trebuie să formuleze o ofertă bazată pe atuuri pe care le poate reuni în fața concurenților. Pentru aceasta, conducătorii trebuie să identifice *resursele cheie* pe care întreprinderea le poate pune în operă și *pertinența lor în mecanismul concurențial*.

O contabilitate de gestiune în serviciul strategiei constituie astfel un sistem de informare care contribuie la identificarea răspunsurilor pertinente în procesul de definire a ofertei întreprinderii. Această contabilitate poate constitui o resursă cheie: capitolul următor va arăta modalitatea în care firmele japoneze au știut să se sprijine pe expertizele lor pentru a prevedea costul pentru destabilizarea concurenței. Ea devine astfel unul din factorii adaptării actorilor implicați în procesele cheie (noțiunea ucenicie – învățare organizațională sau de întreprindere care învață) constituie un atu important pentru adaptarea și permanentizarea avantajului concurențial, învățând și uitând. Un astfel de criteriu ar trebui să fie important în alegerea unui sistem al contabilității de gestiune (Cooper și Kaplan, 1998).

Lucrări recente în strategie (curent numit „*resources-based*”) descriu de maniera următoare procesul prin care contabilitatea de gestiune trebuie să-și ocupe locul. Pentru a fi capabilă să elaboreze în mod durabil o strategie pertinentă, întreprinderea trebuie:

- pe de o parte, să identifice resursele cheie, materiale și imateriale, care sunt la origine un avantaj competitiv dacă sunt dificil de copiat, cumpărat sau deformat. „Competențele” cheie rezultă din corelarea resurselor complementare care formează cunoștințele fundamentale ale întreprinderii;

¹ Vezi asupra acestui aspect și implicațiile sale în controlul de gestiune, H. Bouquin, *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF, chap. 3.

- pe de altă parte, punerea la punct a structurilor și regulilor de funcționare care garantează mobilizarea efectivă a acestor resurse, cunoașterea și mai ales evoluția lor, dacă este necesar (în caz că ea este punct cheie).

În legătură cu acestea, se au în vedere „capacități organizaționale”. Învățarea organizațională este una din modalitățile dinamicii resurselor, unul din instrumentele care determină evoluția competențelor și capacităților.

Exemplu. Moingeon și alții (1998) arată modalitatea în care societatea Salomon a știut să aplice o astfel de dinamică pentru a înțelege domeniile sale de activitate dincolo de fixarea schiurilor. Competența cheie, privea cunoașterea sporturilor de iarnă și în aer liber, însoțită de o profesie tehnologică cu mai multe competențe specifice. Capacitățile organizaționale care întăresc competența cheie și trebuie să determine evoluția, cuprind competențele sportive ale personalului, întreținute prin recrutarea și mai ales prin organizarea matriceală construită pentru optimizarea circulației informației între lucrătorii operaționali și funcționali, ceea ce demonstrează competența cheie.

Această organizare deosebește mai ales șefii de proiecte, direcțiile tehnice și direcțiile de piețe (zone geografice). Responsabilii proiectelor sunt pivoții sistemului. Ei au de îndeplinit șapte misiuni:

- facilitează relațiile dintre direcțiile piețelor și cele industriale;
- elaborează și aplică strategiile pe produs;
- dirijează proiectele;
- lansează noile produse;
- garantează profitabilitatea de ansamblu a fiecărei linii de produse;
- administrează planurile pe termen lung;
- încurajează crearea de "produse cult" ferm inovatoare.

Directorii de piețe au patru misiuni:

- coordonează directorii de filiale;
- garantează marjele și rentabilitățile filialelor;
- dezvoltă canalele de distribuție;
- anticipează modificările comerciale.

Directorii industriali au, de asemenea, patru misiuni:

- încurajează inovația tehnică;
- dezvoltă priceperea (iscușința) industrială;
- creează, dezvoltă și fabrică produsele;
- să fie responsabili de costuri, prețuri și investiții.

Responsabilii de proiect sunt secundați de controlori de gestiune veniți de la alte direcții cu rolul de a reaminti necesitatea marilor echilibre fără să pună frână ideilor. Analiza costurilor apare astfel ca o pavăză, deoarece o structură foarte orientată spre inovare poate fi periculoasă dacă un astfel de dispozitiv nu există. Împiedicarea abaterilor de la o strategie, constituie un instrument eficient de aplicare. Salomon a învățat din aceste cheltuieli într-o perioadă anterioară.

1.1.1.1. Ce teritoriu ocupă: este necesară prezența în toate cuplurile produse-piețe?

Răspunsul la o astfel de întrebare depinde evident de capacitățile întreprinderii, care pot fi restrictive. Dincolo de aceasta, relevanța alegerii

depinde de două aspecte.

- Există o astfel de sinergie considerată puțin viabilă între cuplurile produse-piețe, pentru întreaga strategie de focalizare numai pe unele dintre acestea?

- Sinergia, sau *efectul de solidaritate*, reprezintă interacțiuni dintre produse, cupluri produse-piețe sau activități care permit ansamblului să obțină o performanță superioară sumei performanțelor pe care le-ar obține fiecare din părțile sale izolate.

Exemplu. Istoria distribuției bunurilor de mare consum arată perioade de integrare orizontală prin crearea începând cu secolul al XIX-lea a unor magazine în care sunt propuse și urmărite în perioadele de integrare bunuri extrem de diverse pentru buna fundamentare a reîntoarcerii la o distribuție mai specializată.

- Este posibilă o ajustare mai bună a ofertei decât a concurenților, la diversitatea așteptărilor clienților? Sau lucrând mai puțin scump (acolo unde oferta depășește așteptările pieței: tema supercalității), sau propunând mai bine preț acceptabil, pentru client. Poate fi dificil pentru aceeași întreprindere să regleze finanțarea ofertei în fața diversității exigențelor pieței, și dacă ea o face, va fi mai performantă decât cele specializate: aceasta înseamnă incitarea la o strategie de focalizare, care constă în limitarea la câteva cupluri produse-piețe.

Exemplu. Succesul întreprinderilor FedEx sau DHL, în DAS-ul coletelor B-to-B a arătat lipsa de pertință a unui serviciu poștal unic rezultând în fapt dintr-o insuficientă segmentare a piețelor.

1.1.1.2. Cum să fii competitiv și rentabil în teritoriile alese?

Porter distinge două mari tipuri de răspunsuri: căutarea unei dominații prin costuri, respectiv strategia de diferențiere.

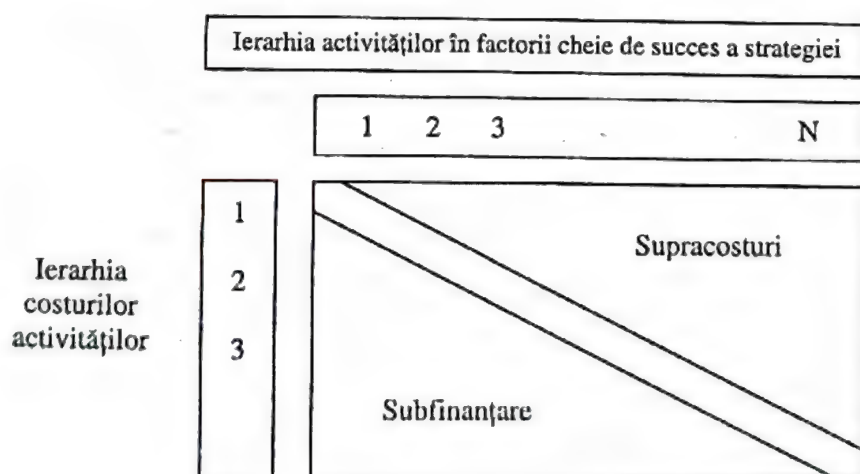
Dominația prin costuri constă în prezentarea unei oferte percepută de clienți drept analogă cu cele ale concurenților, obținând un cost complet inferior lor. Echivalența ofertelor conduce la un preț unic de care profită întreprinderea cu costurile mai reduse. Un model devenit clasic, cel al Boston Consulting Group (BCG) se bazează pe constatarea că, pentru cea mai mare parte a produselor sau DAS, există o „bază de experiență”, respectiv o activitate sau un proces pentru care efectul de volum (numit efect de experiență) duce la o diminuare medie a costurilor unitare cu

aproximativ 20% la fiecare dublare a volumului cumulat. În această logică în care strategia este bazată pe costuri, baza de experiență este aceea care definește DAS. Volumul determină costul.

Diferențierea solicită construirea unei oferte diferite de cea a concurenților, mai bine adaptată la așteptările clienților. Această diferență a ofertei vizează creșterea „valorii” produsului pentru client, ameliorând performanța sau reducând costul pentru cumpărător. Strategia este pertinentă dacă nu este copiabilă și dacă clienții acceptă să retribue costurile pe care întreprinderea se angajează să le diferențieze. O strategie de diferențiere care mizează pe reducerea costurilor de folosință la client nu este pertinentă decât dacă acesta dispune de un sistem contabil capabil să identifice costurile aprovizionărilor, și să evalueze astfel reducerea lor.

Într-un caz și în altul, procesul conduce la *trecerea continuă* de la termen lung la cel scurt, identificând factorii cheie de succes, acțiunile pe care le solicită activitățile și responsabilitățile pe care le generează. Această analiză este necesară pentru a ajunge la alinierea ierarhiei costurilor activităților pe locurile pe care le ocupă în ierarhia factorilor cheie de succes, obiectivul fiind de a vida zona nord-est din schema 4.1.¹ în care activitățile costisitoare par puțin justificate pentru a-și atinge scopul diagonală, activitățile zonei sud-est fiind, fără îndoială, subfinanțate.

Schema 4.1. – Alocarea strategică a resurselor după activități



Adesea, într-un sector dat, competitorii nu adoptă comportamente identice, ei se regroupează în ceea ce Michael Porter numește *grupuri*

¹ Un demers de analiză comparabilă la General Electric este raportat de Hugues Boisvert, op.cit. (1991), p. 205. Detaliul se regăsește în T.C. Brien, „Improving Performance Through Activity Analysis” în Turney (ed), op.cit. (1989), p. 21-31.

strategice diferite; unii, spre exemplu, propun produse cu o bună piață banale, alții caută să îmbogățească gama lor de servicii. Diversele grupuri strategice nu sunt la fel de sensibile la pericolele care apasă asupra sectorului de activitate.

Tipologia lui Porter este considerată de unii specialiști proprie întreprinderilor care pot spera un avantaj durabil care se poate apăra. În anumite cazuri, confruntarea este permanentă, nici un avantaj nefiind durabil, în sensul că protagoniștii caută în mod continuu să-și diminueze costurile, să amelioreze performanța produselor lor, să diminueze durata de concepere a produselor noi. Aceste aspecte sunt constatate în ramura industriei automobilelor, la producția de bunuri de echipament pentru marele public. Capacitatea de a dezvolta rapid un nou produs pentru a răspunde concurențelor sporind funcționalitățile prin reducerea costului este o condiție de supraviețuire. Presiunea asupra instrumentelor de analiză previzională a costurilor este atunci cu atât mai puternică (Cooper, 1995; Cooper și Slagmulder, 1997). În același timp, deosebirea dintre controlul de gestiune și controlul strategic poate deveni foarte incertă, strategia fiind într-o reconstrucție constantă.

1.1.1.3. Alianțele

Ce procese sau activități trebuie să determine controlul sau excluderea pentru a se adresa furnizorilor independenți? Chestiunea alianțelor, împreună cu celelalte două precedente: asupra cărei întreprinderi trebuie să se concentreze pentru a obține un avantaj competitiv? Acesta pune în discuție direct analiza costurilor și solicită costuri complete, precise: este mai avantajos să efectueze întreprinderea aceste operații sau să determine o altă unitate să facă acest lucru? Cât costă soluția internă? Cât costă relația cu unul sau mai mulți furnizori? Costul nu este în mod evident singurul criteriu al alegerii, dar el trebuie estimat cu fiabilitate.

Descrierea ofertei întreprinderii prin procesele și activitățile pe care le mobilizează ne determină să ne gândim că procesele „strategice”, cele care au în sarcină factori cheie de succes și creatori de avantaje competitive, trebuie să fie mai întâi girate direct, în timp ce procesele nestategice, care nu creează avantaje asupra concurenței, trebuie efectuate la cel mai mic cost, dacă este necesar prin externalizare.

Aceste analize conduc la acordarea unui avantaj viziunii transversale, numită și sistemică, a funcționării întreprinderii. Un astfel de demers este posibil prin utilizarea noțiunii de scară de valori folosită de Porter.

1.1.2. Scara de valori internă întreprinderii

Se numește „scară de valori” ansamblul proceselor care permit propunerea unui produs (producție sau serviciu) clienților. Un produs este descris în acest fel sub forma unui aranjament de procese, respectiv activități. „Avantajul concurențial se referă la numeroase activități pe care le îndeplinește o firmă pentru conceperea, fabricarea, comercializarea, distribuirea și susținerea produsului său. Fiecare activitate poate contribui la poziția relativă a firmei în termeni de costuri și creează o bază de diferențiere. [...] Pentru analiza surselor avantajului concurențial, este indispensabilă examinarea sistematică a tuturor activităților pe care le exercită firma și interacțiunile acestora. Instrumentul fundamental pentru a obține acest lucru îl constituie scara de valori. Aceasta descompune firma în activități pertinente pe planul strategiei în scopul înțelegerii comportamentelor costurilor și sesizării surselor potențiale de diferențiere.” (Porter, 1986, p. 49). Porter prezintă o listă de nouă „proces de bază”, cinci „principale” (logistica internă, producția (operațiunile), logistica externă, comercializarea, serviciile) la care se adaugă patru procese de susținere (aprovizionările, dezvoltarea tehnologică, gestiunea resurselor umane, activitățile generale de infrastructură). Această listă nu este normativă. Criteriile care conduc la stabilirea listei proceselor și activităților de analizat sunt specifice: dacă se au în vedere colaborări, este bine de scos în evidență o activitate distinctă dacă există o piață pe care întreprinderile vând prestația în chestiune: dacă o astfel de piață nu există, este imposibilă măsurarea profitului pe care întreprinderea îl obține exercitând ea însăși activitatea, mai întâi prin colaborări, deoarece se ignoră ceea ce se economisește prin această soluție. Așa cum arată doi partizani ai dezvoltării contabilității strategice, Shank și Govindarajan (1992): „O bună parte a „artei” analizei strategice constă în a decide etapele scării de valori, care pot fi deosebite în mod semnificativ din punct de vedere conceptual, de cele prin care se apreciază mai mult confuzia”.

Scara de valori internă întreprinderii constituie ansamblul proceselor pe care aceasta are puterea să le organizeze, fie că le efectuează ea însăși, fie că le determină efectuarea sub control din exterior.¹

¹ Dihotomia intern / extern nu are sens decât dacă se referă la frontierele juridice ale întreprinderii. Or, această referință este considerată ieșită din uz în cazul demersului prin procese și conotația transversală chiar prin scara de valori. Trebuie să avem o concepție extinsă a scării „interne”, așa cum o vedea Porter. Paradoxal, această distincție nu este clară decât în formele vechi de organizare, fără parteneriat.

Exemplu. În documentele relative la calitate, Renault definește scara de valoare internă după cum urmează: „Scara de valoare în care clientul este ultima verigă, va trebui să situeze furnizorul mai în amonte până la rețeaua comercială; ea privește ansamblul întreprinderii care poartă o singură denumire: Renault”.

Scara de valori internă oferă o descriere transversală a întreprinderii, deoarece descrie ceea ce face această entitate, „teritoriul său managerial” descrierea fiind diferită de reprezentarea ierarhică oferită de organigramă, deoarece ea poate înțelege activitățile efectuate în exterior. Acest instrument se bazează pe un demers sistemic al gestiunii în care procesele trec înaintea structurilor, ideea de proces implicând interdependența.

Exemplu. Costurile ridicate pentru căutarea și selecționarea furnizorilor permit economii în fabricație deoarece ele elimină problemele de calitate; cheltuielile mai mari în pregătirea livrărilor conduc la economii de costuri logistice.

Interdependența ar trebui să suscite *cooperarea*, inclusiv cu partenerii din amonte (furnizorii) sau aval (distribuitorii, clienții). Analogia sau diferența scărilor de valori este *un criteriu de definire a domeniilor de activitate strategică*: analogia acestor instrumente de evaluare conduce la considerarea domeniilor drept comune.

1.2. Costurile în strategia întreprinderii

Strategia întreprinderii și cea pe domeniu de activitate constituie două nivele distincte, dar interdependente. Într-o strategie de dominație prin costuri, spre exemplu, întreprinderea poate miza pe o diversificare care va permite punerea în comun a anumitor activități și acțiunea asupra economiilor care rezultă. Într-o strategie de diferențiere, întreprinderea poate fi determinată să ia în sarcină anumite activități ale scării de valori a clienților și să aibă în vedere o integrare verticală, spre aval.

1.2.1. Scara de valori globală

Noțiunea de scară de valori este folosită aici într-o a doua accepțiune, nu numai pentru a examina funcționarea internă a unei întreprinderi sau a liniilor sale de parteneriat, ci pentru situarea acesteia în circulația economică din amonte în aval, la care participă, care merge de la crearea de materie primă la consumul final (de la descoperirea de petrol până la recuperarea automobilelor care nu circulă, spre exemplu). De-a lungul

fazelor scării de valori, se repartizează valoarea adăugată totală.

Exemplu. În industria agro-alimentară, scara de valori pornește de la producția de semințe, trece la cultură, urmează adesea două subramuri (ele însele ramificate): transport, condiționare, transport prin comerțul en-gross și tratamente prin circuitele de distribuție pentru produsele netransformate; cumpărare și transformare pentru produsele tratate industrial: supracongelate, platouri preparate, apoi distribuție. ^{a)}

a) La nivel sectorial, Hugues Boisvert (1992) a arătat modul în care scara de valori ar putea contribui la o anumită politică în domeniu.

Scara de valori globală este legată în acest mod de scara de valori internă:

- în aval, procesele de transformare și utilizare a produsului întreprinderii până la consumatorul final;

- în amonte, procesele de transformare care presupun la resurse că întreprinderea se administrează ea însăși, fie direct, fie în cadrul unui parteneriat.

Dacă se presupune că întreprinderea dezvoltă un parteneriat cu toți furnizorii săi direcți, scara de valori globală este construită luând în considerație în amonte ansamblul furnizorilor, respectiv aceia cu care întreprinderea nu are relație directă și în mod simetric în aval ansamblul clienților. În absența oricărui parteneriat, relația din amonte începe cu furnizorii. Această reprezentare declanșează două chestiuni.

1.2.1.1. Prima este aceea a solidarității sau antagonismului amonte-aval al performanțelor

În această perspectivă, o întreprindere se poate întreba:

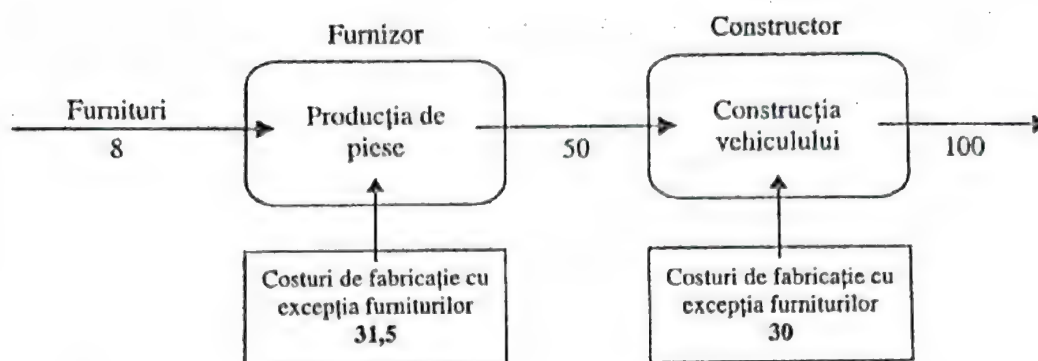
- ce relație există între propriul său cost complet și costul complet al clientului său, respectiv între activitățile sale și cele ale clienților, studiind mai ales structura costului complet al produselor clientului;

- Ce situații de cooperare ar putea să determine apariția zonelor de câștiguri comune la întreprindere, furnizori și / sau la clienți.

Exemplu. Shank (1989) prezintă cazul unei operații de gestiune în JIT ratată în automobile. Un constructor american ale cărui cheltuieli de fabricație, cu excepția furniturilor reprezentau 30% din cifra de afaceri, constatare costurile de producție ale japonezilor, care erau mai mici decât ale sale cu 20% și el gândea să realizeze această economie prin producția în JIT. Dar creșterea tarifelor furnizorilor a diminuat interesul operației. Constructorul le-a recomandat practicarea JIT cu proprii furnizori, pentru absorbirea costurilor lor, dar fără succes.

Analiza scării de valori arată structura costurilor din schema 4.2.

Schema 4.2. – Aplicarea scării de valori în JIT



Constructorul dorea să câștige 20% din 30, respectiv 6, prin metoda JIT. El se asigura că această reducere a costurilor nu implică o creștere de costuri care nu poate fi absorbită la furnizor. Orice creștere de costuri în amonte ar fi dificil de compensat, deoarece costurile adăugate în stadiul amonte sunt net proporțional mai ridicate decât în stadiul aval, ceea ce înseamnă că furnizorii nu-și pot raporta la proprii furnizori restricțiile de costuri suplimentare pe care JIT le presupune (1 F reprezintă 1/50 din costul de cumpărare la constructor, dar 1/8 la furnizori). Ori, incapacitatea constructorului de a-și planifica cumpărările face să suporte costuri foarte ridicate la furnizori. Cifrele caracteristice ale scării de valori arătau că eliminarea stocurilor trebuia imperativ compensată printr-un parteneriat cu furnizorii pe baza unei mai bune planificări de comenzi, secretul reușitei JIT: „În timp ce uzinele americane se înșeală cu regularitate cu mai mult de 25 % în previziunile efectuate cu o săptămână înainte, scrie Shank, obligând furnizorii să administreze puncte importante, uzinele japoneze se abat cu cel puțin 1% de la previziunile făcute cu patru săptămâni înainte”. Partizanii metodei JIT trebuie să știe că acesta nu înlocuiește planificarea.

1.2.1.2. A doua chestiune privește alegerea altor stadii pentru care întreprinderea poate avea interesul să le ocupe

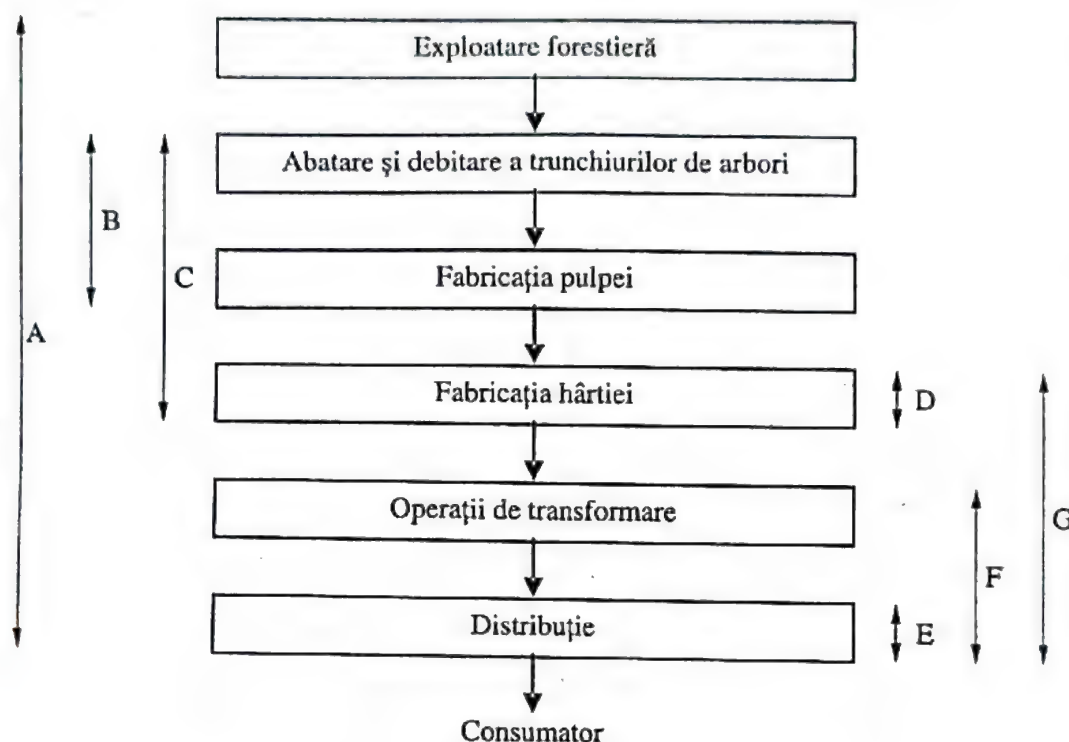
Problema nu este independentă de precedentă. Examinarea răspunsurilor date la această întrebare permite stabilirea unei carte a concurenței.

Exemplu. Shank și Govindarajan (1992) prezintă o scară simplificată, a industriei hârtiei (schema 4.3.) în care se presupune că intervin 7 întreprinderi de la A la G. A ales integrarea verticală, celelalte situându-se, cu excepția lui D, într-o integrare parțială în amonte sau avalul fabricației hârtiei. Dacă A este confruntat cu concurența tuturor celorlalți, nu este cazul lui D și B. Această cartă, odată cunoscută, pune evident probleme, deoarece strategii foarte diferite par că sunt urmărite de concurenți (probabil că unii se amăgesc). Se observă că societatea A ar putea izola rezultatele pe care le realizează în fiecare etapă, utilizând un sistem de prețuri de cesiune internă, fixate conform prețurilor de piață. Compararea prețurilor și rezultatelor lui C, pe de o parte, ale lui B și D pe de altă parte, poate arăta avantajul integrării în amonte. Dacă B este furnizorul lui D, compararea cu C va permite identificarea posibilităților câștigurilor în comun. Astfel, sunt puse probleme esențiale: în

industria hârtiei, avantajul competitiv provine din integrarea verticală sau din capacitatea de a fi performant într-un stadiu critic?)

Cealaltă concurență își împart activitățile cu alții, cu excepția celor din industria hârtiei, care le-ar permite ameliorarea eficienței lor în această ramură industrială?

Schema 4.3. – Scara de valori în fabricația hârtiei după Shank și Govindarajan (1992)



Aceste analize pot conduce la integrarea anumitor aprovizionări, dar și la un nou domeniu de activitate strategică, în amonte sau aval.

1.2.2. Interconexiuni în diversificare

Mulți conducători caută diversificarea pe bază de complementaritate, puneri în comun ale competențelor, a ceea ce Porter numește interconexiuni. Rezultă din aceasta că atracția pe care o prezintă un domeniu de activitate strategică depinde de relațiile pe care el le poate întreține cu celelalte DAS în care este prezentă întreprinderea. Ansoff (1968) distinge diversificarea *verticală*, *orizontală* și *oblică*. Prima are în vedere DAS care întrețin relații tehnologice în amonte și aval, a doua se orientează pe domenii care răspund unor noi nevoi asemănătoare, în timp ce a treia privește domenii în care tehnologiile și nevoile servite diferă. Printre numeroși factori care conduc o întreprindere să diversifice și să

determine succesul sau eșecul unei diversificări, se recunoaște că *sinergia* dintre activități are (sau ar trebui să aibă) un rol important.

Exemplu. S-a subliniat adesea sinergia pe care Honda o obține din cunoașterea tehnologiei motoarelor în activitățile sale de construcție de automobile, motociclete și mașini de tuns iarba.

Sinergia poate lua aspecte foarte diverse, deoarece ea poate trece peste toate dimensiunile performanței întreprinderii și peste toate resursele pe care le utilizează. Ea este chemată uneori să diversifice cursul diferitelor faze ale vieții unui domeniu de activitate.

Exemplu. În formele contemporane ale concurenței, se subliniază importanța „timpului de piață” – „time to market”, necesar conceperii și lansării unui produs. Sinergia poate trece peste această resursă strategică, timpul permițând lansarea mai rapidă a unui produs nou datorită competențelor reunite pentru alte produse. Această sinergie de demaraj nu implică în aceeași măsură o sinergie viitoare, atunci când va fi vorba de exploatarea produsului. Un studiu al lui McKinsey et Co. (citată de Shields și Young, 1992, p. 21) arată că faptul de a ajunge 6 luni mai târziu pe piață respectând întru totul bugetul costurilor de dezvoltare poate costa 1/3 din profit. Cooper și Slagmulder (1997) reamintesc că firma japoneză Olympus reduce de la 10 ani la 18 luni timpul de pătrundere pe piață a produselor sale. În automobile, s-a trecut de la 7 ani la 3 ani sau mai puțin.

După Porter, există trei tipuri posibile de sinergii, după cum ele rezultă din *transferuri de pricepere* (interconexiuni intangibile), din *împărțirea de activități* (interconexiuni tangibile) sau drept *replică la diversificarea concurenților* (interconexiuni de concurență). Ultimele două forme par fructuoase și durabile. Căutarea sinergiei va trece de costurile sau de cuplul cost-valoare conform strategiei generice condusă de întreprindere.

1.2.2.1. Sinergia într-o strategie de dominație prin costuri

În această ipoteză, întreprinderea se sprijină pe interconexiunile dintre valoarea diferitelor domenii de activitate pentru a reduce costurile. Analiza strategică a costurilor trebuie să ajute la tratarea a două probleme:

- Care sunt, pe termen lung, factorii de reducere a costurilor în aceste activități: interconexiunea avută în vedere va permite influențarea acestor factori?
- Nu va genera acest lucru noi costuri dificil de stăpânit?

a) Factori care diminuează costurile pe termen lung

Diversificarea poate provoca un efect de dimensiune, care sporește forța de negociere în fața furnizorilor sau clienților. Ea poate declanșa și

economii la scară. Acest fenomen duce la o diminuare a costurilor unitare prin creșterea dimensiunii. „Economii la scară pot fi definite, în primă abordare, drept cele care se produc atunci când creșterea dimensiunii unei singure unități de producție sau distribuție produce sau distribuie un singur produs, reducându-i costul de producție sau de distribuție.” (Chandler, 1990). Se pot obține, de asemenea, *economii de câmp sau de anvergură*. Acestea „rezultă din utilizarea procesului în cadrul aceleiași entități, pentru producerea sau distribuirea a mai mult de un singur produs.” (ibidem). Acest tip de sinergie, aferent unui caz particular al economiilor la scară, se întâlnește, spre exemplu, în legătură cu competențele care este posibil să fie puse în comun, sau în cazuri mai banale în care exploatarea unei rețele este o activitate de importanță capitală, care generează importante costuri „fixe” (conform exemplului de mai sus de la Poștă). Diferențierea întârziată folosită de întreprinderile care lucrează în JIT este un exemplu care scoate în evidență aceeași logică: produsele sunt concepute în sensul ca ele să fi avut cel mai mare număr de componente standard în comun; atunci este posibil să nu stocăm decât subansamble puțin diferențiate și să lăsăm diferențierea în ultima fază de asamblare.

Porter consideră că interconexiunile prin punerea în comun a activităților nu sunt o sursă de avantaj prin costuri, decât dacă ele se referă la activități în care factorii de diminuare a costurilor (sau inductorii de costuri) sunt scara, experiența legată de volumul cumulat și profilul utilizării capacităților, respectiv regularitatea.

b) Factorii de creare a costurilor noi

Totuși, creșterea complexității la care conduce diversificarea comportă riscul unei sinergii negative care generează incapacitatea de a administra eficient diversitatea.

Exemplu. Dacă fiecare unitate a organigramei trebuie să fie legată de toate celelalte, există pentru n unități, $n(n-1)/2$ legături de asigurat. Numărul de legături urmează astfel o lege geometrică. Acest element este important în toate situațiile rețelei, în care s-a observat bine că sporirea dimensiunii prin interconexiuni pune probleme complexe de gestiune.

1.2.2.2. Sinergia într-o strategie de diferențiere

Arta diferențierii ține de posibilitatea de a spori valoarea ofertei mai mult decât costul său. Interconexiunile sunt pertinente dacă diminuează

costul diferențierii sau dacă sporesc eficacitatea ofertei. Contabilitatea de gestiune trebuie să permită aici evaluarea impactului interconexiunilor asupra costului diferențierii. Chestiunile de examinat sunt apropiate de cele pe care le declanșează strategia precedentă.

- Asupra căror activități se canalizează sinergiile?
- Ce formă ia interconexiunea?
- Care sunt costurile acestor activități și ce roluri au acestea în diferențierea ofertei?
- Care sunt, pe termen lung, factorii de diminuare a costurilor în aceste activități?
- Interconexiunea avută în vedere va permite ea să se acționeze asupra acestor factori?
- Nu va genera ea alte costuri greu de stăpânit?

Diversificarea în activități corelate înseamnă în final a decide administrarea în sine a acestei interdependențe dintre activități, mai curând decât de a lăsa la liberul joc al forțelor pieței pentru care intervin concurenții, clienți sau furnizori (Harrigan, 1984, 1987). În acest stadiu, se situează sfidarea adresată contabilității de gestiune: ea, care se pronunță pentru alocarea costurilor, separarea acestora între destinatari, este ea capabilă să aplice o analiză a interdependențelor?

2. Costul complet, cost strategic

Calculul unui cost complet este supus la două restricții corelate.

- Acest calcul nu prezintă interes decât dacă este examinat *când este momentul de a influența*, în general, *înainte ca un produs să existe* sau ca un proces să fie aplicat. Mai târziu, marjele de manevră sunt mai reduse. Shillinglaw (1989) estimează că pe termen scurt, costurile produselor nu mai constituie un centru de interes real: „Calculul costului unui produs este, pentru management, în esență un exercițiu previzional (ex ante). În acest calcul, noi estimăm pe de o parte volumul de resurse necesare produsului și costul unitar al acestora. Conducătorii iau decizii privind produsele pe baza previziunilor de costuri și venituri viitoare – constatarea trecutului este utilă exclusiv ca un instrument de ameliorare a previziunilor”. Istoricul Chatfield (1977, p. 165) reamintește, în privința pionierului anglo-american Church, activ către 1900: „Church credea că, dacă metodele obișnuite de distribuție a cheltuielilor indirecte între produse puteau fi adaptate, pentru stabilirea situațiilor financiare

retrospective, ele erau chiar insuficiente pentru a ajuta managerii să ia decizii. Un industriaș trebuie să cunoască costul produsului său, cu mult înainte ca acesta să fi fost vândut, nu cu luni mai târziu, odată ce toate costurile au fost deja cheltuite.”

- Acest calcul este util dacă scoate în evidență mijloacele de acțiune. Miza fiind de optimizare a cuplurilor cost-valoare, a ofertei întreprinderii, trebuie identificate cauzele costurilor. Ideea de „a urmări” costurile orientate spre produse trebuie să prevaleze asupra ideii de a le aloca mai mult sau mai puțin arbitrar. Stabilirea de costuri complete false, care integrează repartiții arbitrare ale cheltuielilor indirecte a condus la discreditarea conceptului de cost complet și a incitat la efectuarea unui calcul numai asupra cheltuielilor directe, nespecifice atunci când este vorba de decizii care afectează existența sau modul de realizare a produsului.

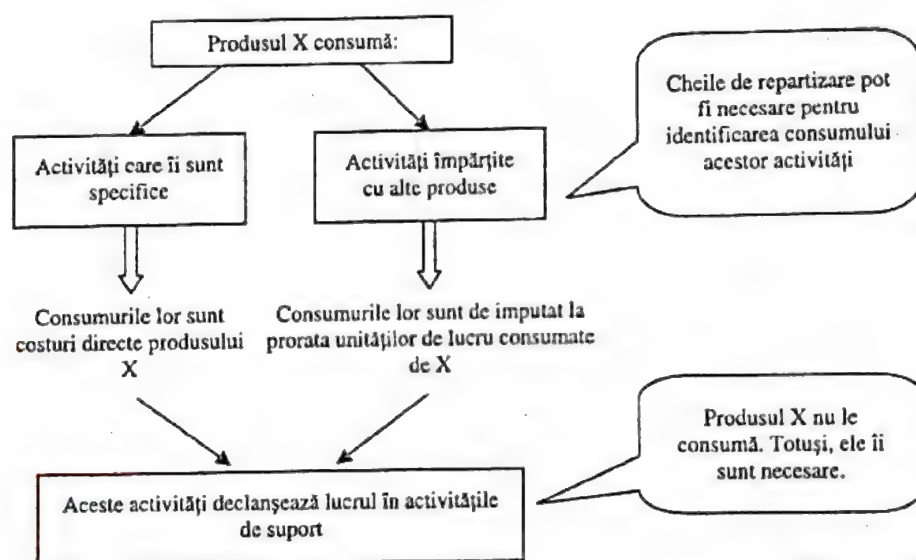
Istoria atestă utilitatea unui cost complet pentru deciziile strategice. CEGOS nota în 1941: „Fiecare secție omogenă [este] considerată drept colaboratoarea căreia trebuie să i se impute toate cheltuielile pe care le-ar fi suportat dacă ar fi fost o întreprindere izolată. Este de altfel singurul mijloc care permite comparații între întreprinderi care înglobează activități diverse sau mult mai precis, nu încep sau nu desăvârșesc producția lor. Acest instrument este la fel de indispensabil dacă se dorește compararea costului complet al unui produs fabricat prin două metode diferite, una utilizând mai multă mână de lucru cu un utilaj relativ simplu și alta folosind un personal mai puțin important utilizând mașini mai costisitoare.” (CEGOS, 1941, p. 14). Johnson (1975) arată modul în care Du Pont de Nemours care dispunea totuși de un sistem de analiză a costurilor foarte elaborat încă din 1903, se confrunta cu imposibilitatea de a ști dacă evalua mai bine determinarea realizării anumitor sarcini. Cheltuielile generale ale uzinelor și cheltuielile administrative, erau, într-adevăr, imputate fiecărui produs, dar nu fiecărui stadiu de elaborare a produsului. Costul complet al fiecărui stadiu fiind astfel necunoscut este imposibilă comparația cu piața.

Istoria nu i-a inspirat totuși pe normalizatori. Metodele de calcul ale costului complet dezvoltate de instanțele contabile de normalizare sau de majoritatea autorilor, suferă de o lipsă congenitală: ele nu au fost concepute într-o preocupare strategică, ci în perspectiva nespecifică a unui calcul *ex-post* al unui rezultat periodic, fie la finele elaborării documentelor financiare, fie în scopul controlului de gestiune pe termen scurt. Din aceste motive, „marcarea” cauzelor costurilor puțin importantă pentru evaluarea stocurilor, mai mult sau mai puțin satisfăcătoare, a fost neglijată în favoarea

tehnichilor de repartizare a costurilor între produse. „Unii autori explică modul în care aceste costuri complete sunt utilizate în principal pentru determinarea valorii contabile a stocurilor de produse manufacturate, în vederea întocmirii situațiilor financiare. Acești autori se înșală. Dacă acesta ar fi principalul obiectiv, s-ar putea utiliza un coeficient al cheltuielilor generale valabil pentru toată uzina și aceasta ar reduce mai mult costul contabilității. [...] Definirea unei baze sănătoase de tarifare, efectuarea analizelor de costuri pe termen lung, iată adevăratele rațiuni. De altfel, calculul costurilor complete este foarte dezvoltat în sectorul serviciilor care nu prezintă stocuri.” (Anthony, 1989).

Când se caută corelarea la un produs sau la o activitate a integralității costurilor pe care le creează se întâlnesc în general două dificultăți (schema 4.4.):

Schema 4.4. – Corelarea activităților de suport la produse



- anumite resurse sunt consumate de către acest produs sau activitate, dar ele sunt împărțite cu alte produse sau activități (cheltuieli indirecte). Am văzut că în acest caz se apelează la chei de repartizare (pentru identificarea costurilor activităților și a unităților de lucru (UO), pentru identificarea costurilor produselor). „Marcarea” cauzelor costurilor este semnificativă dacă aceste unități de lucru și chei de repartizare sunt și indicatori ai consumului de resurse care permit repartizarea (capitolul 2). În celelalte cazuri, poate fi util să se procedeze la analize complementare pentru a da un sens acestui calcul;

- anumite resurse sunt consumate pentru activități și procese care nu sunt ele însele consumate pe produsul pentru care se calculează costul, ca și

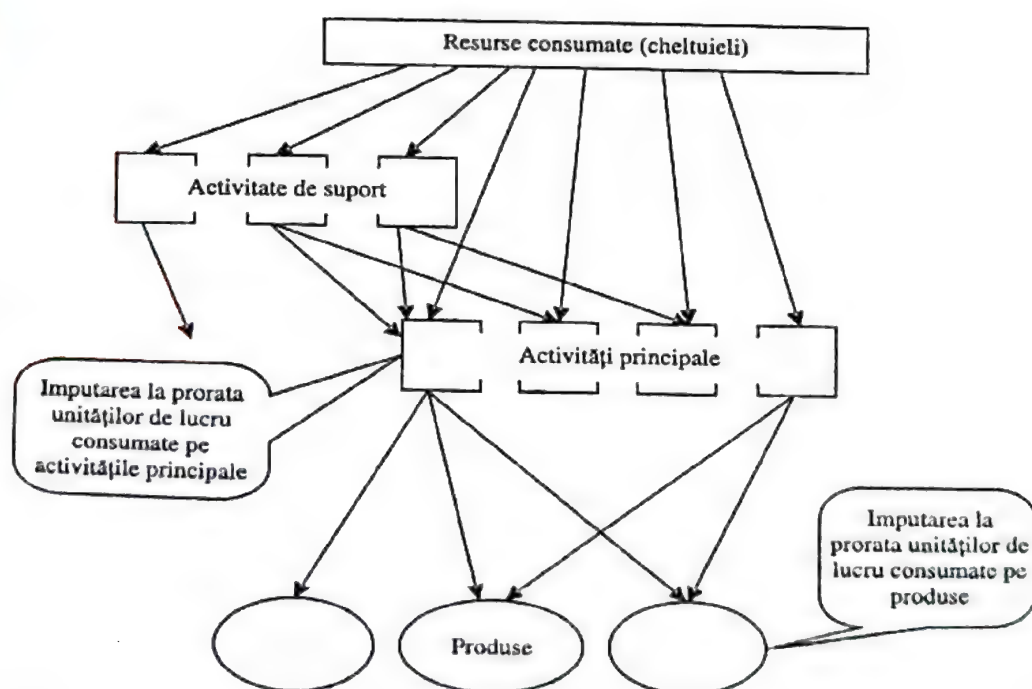
GRH, contabilitatea întreținerii mașinilor. Aceste activități și procese sunt efectuate pentru ceea ce este obișnuit a numi funcții de suport (vezi back office; conform expresiei consacrate în finanțe¹); se vorbește atunci despre activități și procese de suport, în opoziție cu activitățile „principale”. Ele sunt necesare produsului final, deoarece servesc activității care îl consumă. Cum să i le atașăm? Demersurile clasice se bazează pe cascade de costuri.

2.1. Metodele de alocare în cascade succesive

2.1.1. Prezentare generală

Principiul este următorul. Activitățile de suport oferă prestații celorlalte activități, de preferință produselor întreprinderii. Se poate adăuga astfel imputarea costurilor lor la activitățile pe care le asistă. Acest lucru este posibil dacă activitățile de suport sunt dotate cu unități de lucru, respectiv dacă ele consumă costuri omogene. Într-un al doilea timp, s-ar putea imputa produselor costurile activităților principale „încărcate” în acest fel cu costuri de suport (schema 4.5.).

Schema 4.5. – Rețeaua de analiză cu imputări în cascade succesive



¹ PCG din 1957 și 1982, moștenitoare ale metodei secțiilor omogene, deosebeau „secții auxiliare”, care furnizează prestații de suport și „secții principale”, care lucrează pentru produse. În capitolul 2 s-a observat că „secția” este o entitate cu costuri omogene și activitate unică.

Exemplu. Menținerea echipamentelor (activitate de suport sau auxiliară) are ora de lucru ca unitate de referință. Activitatea „uzinaj” costă 27 000 € pe zi și pe unitatea de lucru are drept rezultat piesa asamblată. Ea produce 900 pe zi din care 500 pentru produsul X și restul pentru produsul Y. Uzinajul este asigurat de utilaje care solicită 30 ore de mențință zilnică atunci când lucrează în aceste condiții. Activitatea mențință, care trebuie să intervină 20 ore într-un alt atelier costă 22.500 € pe zi în această ipoteză de funcționare. Ce sumă privind mențința ar trebui imputată uzinajului?

Se procedează la imputarea activității de „uzinaj” (și în consecință atelierului care a produs-o) un total de $30 \cdot 450 = 13\,500$ € cu titlul de costuri de mențință (tabel 4.1.). Costul unității de lucru al activității „uzinaj” este astfel calculat împărțind costul său total (consumurile proprii și cele pe care ea le generează în mențință) la totalul unităților de lucru pe care ea le produce:

$$(27\,000 + 13\,000)/900 = 45 \text{ €}$$

Suma respectivă conține 15 € cu titlul de costuri de mențință. Apoi, spre exemplu, produsul X, care consumă 500 de unități de lucru de asamblare este imputat la suma de $500 \cdot 45 = 22\,500$ €, din care, în consecință $500 \cdot 15 = 7\,500$ € cu titlu de cost de mențință a echipamentelor de asamblaj.

În contabilitate, aceste operații de imputare între centre se numesc subrepartiții. Aceste prestații pot fi reciproce. Mica dificultate care survine atunci, trebuie rezolvată printr-un sistem de ecuații.

Cum ar trebui repartizate costurile acestor două activități?

Tabelul 4.1. – Imputarea activității de mențință activităților care consumă prestația sa

	Mentenanță	Uzinaj	Pentru memorie: altă activitate servită de mentenanță	Total
Costuri proprii (€)	22 500	27 000	60 000	109 500
Număr de unități de lucru în mentenanță	50h	30h	20h	
Costul unității de lucru (€)	450			
Imputarea mentenanței (€)	0	13 500	9 000	
Costuri totale (€)	0	40 500	69 000	109 500
Număr de unități de lucru		900 piese	1200 piese	
Cost pe unitatea de lucru (€)		45	57,5	

Exemplu. Presupunem că activitatea de mentenanță are ora drept unitate de lucru. Activitatea menționată costă 500 000 € și lucrează 4 000 de ore, din care 200 pentru departamentul cumpărări. Unitatea de lucru a acestuia este comanda trecută. Această entitate tratează 800 de comenzi din care 50 pentru serviciul de mentenanță. El costă 294 000 €.

Costul total al orei de mentenanță depinde de partea costului cumpărării imputat mentenanței, și reciproc costul unitar al comenzii tratat de departamentul cumpărări depinde de suma costurilor de mentenanță consumate de acest departament. Pentru a trata această dificultate, sunt suficiente două ecuații cu două necunoscute, totalurile M și A ale celor două centre, privind mentenanța și cumpărările.

$$M = 500\,000 + A \cdot 50/800$$

$$A = 294\,000 + M \cdot 200/400$$

Se determină $A = 320\,000$ € și $M = 520\,000$ €.

Analiza costurilor poate fi prezentată conform tabelului 4.2.

Tabel 4.2. – Repartizarea prestațiilor reciproce între activitățile de suport

	Mentenanță	Asamblaj	Activități principale*	Total
Total costuri proprii (1)	500 000	294 000	X	$794\,000 + X$
Total de imputat	520 000	320 000		
Număr de unități de lucru	4 000	800		
Costul unității de lucru	130	400		
Imputarea mentenanței** (2)	-520 000	26 000	494 000	0
Imputarea cumpărărilor** (3)	20 000	-320 000	300 000	0
Total (1) + (2) + (3)	0	0	$794\,000 + X$	$794\,000 + X$

* În fapt, această coloană regroupează toate activitățile auxiliare la care vor fi transferate cheltuielile aferente celor două activități de suport. Ar fi posibilă imputarea costurilor departamentului de cumpărări direct produselor dacă s-ar cunoaște numărul comenzilor de cumpărare pe care le generează fiecare produs.

** Pentru mentenanță, imputarea are în vedere numărul orelor la 130 €/oră. Pentru cumpărări avem în vedere numărul comenzilor la 400 €/comandă.

2.1.2. Limite ale metodei

Este oare logică imputarea cheltuielilor unei activități auxiliare (sau de suport) unei activități principale, sub pretextul că prima lucrează pentru a doua? Această practică este recomandată în situația când activitatea principală este considerată obiect final al calculelor costurilor. Este indiscutabil că aceasta costă, în afară de ceea ce consumă activitatea însăși, consumații pe care le generează existența și funcționarea sa.

În schimb, practica subrepartițiilor pune problema unor imputări prezentate în cascadă, fiind vorba în final de a calcula costuri ale produselor care consumă activități principale. În această cascadă de imputări, ceea ce părea logic la prima vedere, devine inacceptabil sau este acceptabil în condiții destul de stricte, deoarece sunt rareori verificate.

Exemplu. Activitatea de mentenanță, a cărei unitate de lucru este ora, costă 100 000 euro și funcționează 1 000 ore, din care 500 ore pentru activitatea de asamblare efectuată de atelierul A și 500 ore pentru o altă activitate. Asamblarea, a cărei unitate de lucru este ora, prezintă costuri proprii de 110 000 euro. Ea intervine pentru două produse. Produsul P1 solicită 3 ore și, pentru fiecare unitate produsă este necesară o intervenție de mentenanță de 4 ore. Produsul P2 solicită 5 ore de asamblare și, pentru fiecare unitate produsă, este necesară în medie o oră de intervenție privind mentenanța. Se tratează 100 P1, care solicită 300 ore asamblare și 100 P2, care solicită 500 ore. Mentenanța intervine în total pentru 1 000 ore, din care 500 ore pentru asamblare și 500 ore pentru susținerea unei alte activități. Care este costul fiecăruia dintre produse?

Imputarea costurilor de întreținere ale atelierului A pentru calculul costului orar al acestuia, se efectuează conform datelor cuprinse în tabelul 4.3.

Tabel 4.3. – Imputarea activităților de suport activităților consumatoare

	Mentenanță	Asamblare	Altă activitate (pentru memorie)	Total
Consumuri proprii (€)	100 000	110 000	200 000	410 000
Număr de unități de lucru de mentenanță	1 000	500	500	
Costul unității de lucru de mentenanță (€)	100			
Imputarea mentenanței (€)	-100 000	50 000	50 000	
Costuri totale (€)	0	160 000	250 000	410 000
Număr de unități de lucru de asamblare		800		
Costul unității de lucru de asamblare		200		

Produsul P1 are un total de $200 \text{ €/h} \times 300 \text{ h} = 60\,000 \text{ €}$. Produsul P2 are un total de $200 \text{ €/h} \times 500 \text{ h} = 100\,000 \text{ €}$. Costul unitar al lui P1 este de $3 \text{ h} \times 200 \text{ €/h} = 600 \text{ €}$, iar cel al lui P2 este de $5 \text{ h} \times 200 \text{ €/h} = 1\,000 \text{ €}$. Se poate remarca costul orar al atelierului A care cuprinde $50\,000/800 = 62,50 \text{ €}$ întreținere, pentru 37,5 € cheltuieli proprii. Costul unitar al lui P1 cuprinde astfel $3 \text{ h} \times 62,5 \text{ €/h} = 187,5 \text{ €}$ întreținere, cel al lui P2 cuprinde $5 \text{ h} \times 62,5 \text{ €/h} = 312,5 \text{ €}$.

Aceste calcule falsifică realitatea cum se arată în tabelul 4.4., în care se procedează la imputarea directă a costurilor mentenanței asupra

produselor. Se observă că eroarea este provocată de imputarea cheltuielilor de mentenanță (50 000 €) la prorata orelor de asamblare. În aceste condiții:

- P1 consumă 37,5 % asamblare, lui i se impută deci 37,5% din costurile de mentenanță alocate asamblării = 18,75%, în timp ce declanșează 40% din activitatea de mentenanță.¹ Această subimputare reprezintă 212,5 € pe unitatea de produs;

- P2 consumă 62,5% asamblare, lui i se impută 62,5% din costurile de mentenanță alocate asamblării, respectiv $0,625 \cdot 0,50 = 31,25\%$, în timp ce el declanșează 12,5 % din activitatea de mentenanță. Această supraimputare reprezintă 212,5 € pe unitatea de produs.

Tabelul 4.4. – Calculul direct al costurilor produselor

	Mentenanță	Asamblare	Total
Produsul P1 ar trebui să aibă;	$4 \cdot 100 = 400,0$	$3 \cdot 137,5 = 412,5$	812,5
Și nu	$3 \cdot 62,5 = 187,5$	$3 \cdot 137,5 = 41,5$	600
Produsul P2 ar trebui să aibă;	$1 \cdot 100 = 100,0$	$5 \cdot 137,5 = 687,5$	787,5
Și nu	$5 \cdot 62,5 = 312,5$	$5 \cdot 137,5 = 687,5$	1 000

Această eroare provine din faptul că procedura utilizată, care părea corectă la prima vedere, nu respectă principiul de omogenitate a costurilor reunite pentru a fi imputate global. Utilizând unitatea de lucru de asamblare pentru a imputa ansamblul consumurilor produselor, se tratează în bloc costurile de mentenanță și asamblare. Ori, aceste costuri nu sunt omogene. În medie, am avut 800 de unități (ore) de asamblare pentru 500 de mentenanță, dar această medie nu corespunde consumurilor aferente produselor. Produsul P1 solicită 3 unități (ore) de asamblare pentru 4 de mentenanță, în timp ce produsul P2 solicită 5 unități de asamblare pentru 1 de mentenanță. Aici, Detoef avea dreptate: costul complet al orei de asamblare este o construcție lipsită de sens pentru două motive:

- în calitate de informație privind o activitate, ea este adevărată dar dependentă de proporția produselor P1 și P2 care o consumă (deoarece modificarea constantă a acestei proporții determină numărul orelor de mentenanță pe ora de asamblare);

- în calitate de moment pentru determinarea costului produsului, ea este falsă, deoarece înlocuiește informația proprie fiecărui produs printr-o

¹ El declanșează 40% din costurile variabile ale acestei activități. Problema se poate complica dacă o parte din costurile de mentenanță este formată din costuri de capacitate preexistente declanșării. Pentru coerență este aplicat principiul imputării raționale.

medie nespecifică nici uneia dintre ele.

Se poate generaliza principiul de omogenitate a costurilor. Pentru a trata costurile în bloc la un nivel dat al analizei, fie că ne aflăm în cadrul unei activități, unei entități, unui produs, *trebuie ca acest nivel să declanșeze procese stabile în amonte, oricare ar fi cauza acestei declanșări.*

În realitate, aceste subrepartiții sunt multiple, costul unei activități de suport este repartizat între mai multe activități principale, și în schimb, o activitate principală consumă mai multe activități de suport. Necesitatea de a verifica în mod repetat condițiile de omogenitate nu au deloc șansa de a fi respectate. Cu siguranță, calculele care se bazează pe o cascadă de imputări în amonte de stadiul final sunt eronate.¹ Problema nu este neglijabilă dacă în întreprindere centrele auxiliare devin numeroase și costul lor reprezintă o parte semnificativă a cheltuielilor indirecte. Ori, este bine ceea ce se petrece de acum înainte într-un mare număr de cazuri. Dacă eroarea devine imposibilă trebuie revenit asupra *cauzei* costurilor pentru limitarea imputării în cascade. Aceasta înseamnă a merge mai scurt de la sarcina elementară până la obiectul final al calculului costurilor. În esență, este vorba de a căuta „anticiparea” directă a legăturii dintre produs și activitatea de suport.

Acesta este unul din aspectele tehnice care deosebesc metoda ABC (Activity-Based Costing) de metoda PCG care admite imputările în cascadă.

2.2. Rețeaua de analiză completă în cadrul metodei ABC

Această metodă, pentru care s-au adoptat fundamentele, pune în centrul problemicii costurilor conceptul de activitate. Ideea care apare este fructuoasă în optica controlului strategic precum și în celelalte perspective, activitățile se administrează curent și direct ca produsele.

2.2.1. Metoda ABC și metoda secțiilor: asemănări și deosebiri

Tradiția franceză (CEGOS din anii 30, PCG din 1947 până în 1982) are în vedere metoda secțiilor omogene (evocată în capitolul 2). Ea delimitează întreprinderea în secții care sunt entități ale organigramei sale (exemplu: serviciul de control de gestiune central) sau fracțiuni de entități (exemplu:

¹ Șansele de a verifica aceste condiții de omogenitate sunt fără îndoială mai mari în universul taylorian al seriilor mari standardizate de producție fragmentată în cazul celei de comandă: PCG 1957 și 1982 care au adoptat tehnica imputărilor în cascadă, scot în evidență referențialul lor implicit.

echipa responsabilă de obținerea tabloului de bord al conducerii generale) dacă este necesară o analiză mai fină pentru a dispune de ansamblul costurilor omogene. Fiecare secție este dotată cu o unitate de lucru. Pentru calcularea costurilor produselor, costurile directe sunt alocate produselor, costurile indirecte sunt alocate secțiilor apoi sunt imputate produselor la prorata unităților de lucru pe care fiecare secție le consacră. Acest demers aplică schema 4.5.

S-a încercat impunerea ideii că o astfel de metodă este asemănătoare ABC: o secție este o entitate sau o fracțiune de entitate care produce o activitate a cărei unitate de lucru este, din acest motiv, secția. Există totuși diferențe între cele două abordări.

Promotorii metodei ABC se opun practicii tradiționale (în fapt o anumită practică sărăcită) în patru puncte din care primele trei nu aduc nici un prejudiciu metodei preconizată de PCG.

Prima critică reproșează metodei secțiilor folosirea unităților de lucru în principal sau exclusiv „volumice”, respectiv direct legate de cantitatea produsă și modelând defectuos costurile variabile comune sau admitând că funcționează cu organizare stabilă în privința dimensiunii seriilor lansate, dimensiunii medii a comenzilor etc. Dar este vorba mai mult de a sublinia o practică defectuoasă a metodei.

Al doilea reproș precizează că analizele strategice comparative ale costurilor sunt dificile în abordarea tradițională, în ciuda izolării costurilor activităților critice pentru strategie. Reproșul este justificat, deoarece metoda secțiilor a fost analizată și aplicată cu multă rigurozitate de către contabili ca o modalitate de alocare a costurilor produselor. Aceste produse sunt consumatoare de activități și cauzează costurile. Există o rațiune simplă pentru aceasta, dispariția noțiunii de activitate după cea de secție. Dar această insuficiență ar putea fi rezolvată prin identificarea activităților respective.

O a treia critică reproșează analizei tradiționale că dă prioritate obiectivului de reducere a costurilor, atunci când există alte strategii de competitivitate. Aceasta constituie o practică de gestiune și o problemă contabilă.

În fine, se reproșează metodei tradiționale că pierde din vedere costul activităților de suport în vederea imputărilor în cascadă. Suntem în prezența unei critici ale cărei dezvoltări precedente îi demonstrează relevanța.

2.2.2. Procesul de calcul

Metoda ABC refuză imputările în cascadă și caută să păstreze relațiile dintre costuri și cauzele care le-au declanșat. Însă ea merge mai departe și perfecționează analiza, considerând că fiecare entitate producătoare de activități de suport sau activități direct productive asigură și activități periferice. Ne aflăm în fața a două feluri de activități (schema 4.6.):

- pe de o parte, activități care pot fi atașate produselor, numite activități *primare sau principale*. Acestea sunt cele „a căror producție este utilizată în afara entității” (Brimson, 1991, p. 96), fie de un produs, fie de o altă entitate. Ele exprimă misiunea principală a entității. De asemenea, ele nu au în mod necesar o relație directă cu produsele care pot fi activități de suport – calificativul de principal având un sens nou în acest caz. Dar dacă produsele declanșează activități care la rândul lor apelează la acestea, ele ar putea fi corelate cu produsele evitând subrepartițiile;

- pe de altă parte, avem în vedere activități pe care entitatea respectivă le efectuează în mod conjunct cu activitățile principale, cu titlu de susținere a acestora. Ele sunt numite activități secundare și nu au legătură cu produsele.

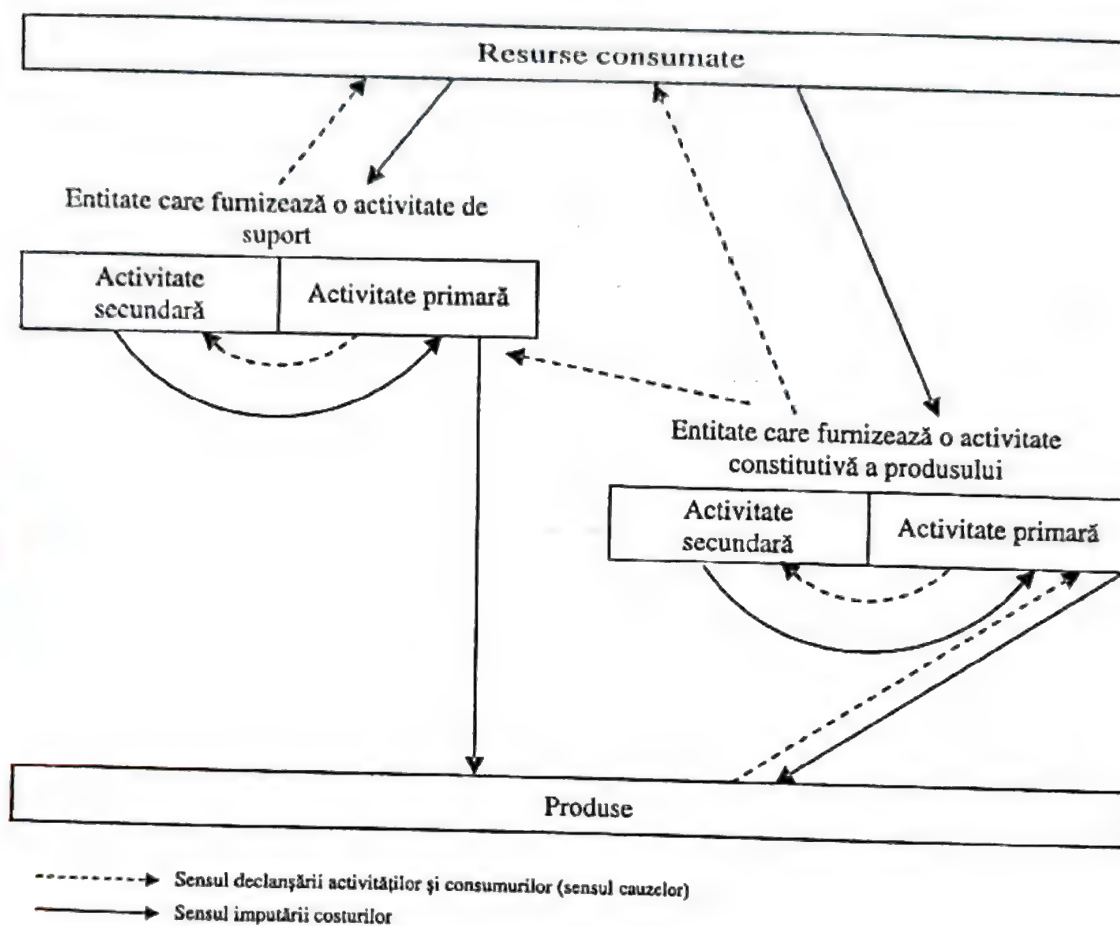
Exemplu. Forța de vânzare „secție principală” în sensul PCG deoarece lucrează asupra produselor exercită activități principale, respectiv vizite la clienți, dar și activități secundare prin redactare de rapoarte, formare, previziune.

Metoda ABC propune în principiu că analiza lanțurilor cauzale trebuie să coreleze produselor activitățile destinate exteriorului unei entități (activități primare). Căutând să „anticipeze” principala legătură care unește activitățile principale de suport de produse (schema 4.6.), trebuie să se ajungă la imputarea costurilor lor fără a mai trece prin cascade. Dar ce fac activitățile numite „secundare”, care nu sunt destinate exteriorului entității care le produce? ABC acționează în *locul* activităților secundare ca și metoda PCG care procedează față de secțiile auxiliare, admitând „cascadele” de imputare: costurile activităților secundare sunt imputate activităților principale fără posibilitatea de a le orienta spre produse (schema 4.6.). Anumiți autori se îndoiesc că pot găsi unități de lucru pentru activitățile secundare și preconizează folosirea cheilor de repartizare.

Ipoteza metodei ABC este că analiza atentă a activităților trebuie să conducă, din aproape în aproape, la identificarea relațiilor pe care le întrețin, chiar indirect, un mare număr dintre ele cu produsele. Din acest

motiv, pentru fiecare produs, trebuie întocmită lista activităților direct consumate și a celor pe care acestea le generează: poate fi astfel actualizată o relație de cauzalitate dintre activitățile de suport și produse.

Schema 4.6. – Rețeaua de analiză ideală cercetată prin metoda ABC



Tabelul 4.5. – Imputarea directă a activităților produselor (ABC)

	Total	P1	P2	Alte destinații
Mentenanță				
Cost	100 000			
Cost orar	100			
Repartizare	-100 000	40 000	10 000	50 000
Asamblare				
Cost	1 100 000			
Cost orar	137,50			
Repartizare	-110 000	41 250	68 750	
Total	-210 000	81 250	78 750	50 000
Cost unitar		812,50	787,50	

Exemplu. Reluăm exemplul de la pagina 180. Se identifică cele 100 de unități P1 care solicită 400 de ore de mentenanță și 300 de ore de asamblare, în timp ce 100 de unități P2 solicită 100 de ore de mentenanță și 500 de ore de asamblare. Deoarece obiectivul este de a calcula costurile produselor, nu este necesară imputarea costurilor de mentenanță la asamblare. Calculul exact poate fi cel din tabelul 4.5.

2.2.3. Limitele și inovațiile metodei ABC

Această analiză care vizează lanțul cauzelor ce corelează produsele și consumurile chiar și indirecte, este mult mai riguroasă decât în cazul imputațiilor în cascadă, pentru care, în plus, cauzalitățile dispar. Dar demersul nu este totuși posibil decât pe termen lung când se cunoaște „anticiparea” (evaluarea) legăturilor dintre produse și activitățile de suport. Se ajunge mai rar la totalitatea acestor activități. A merge în acest sens înseamnă asumarea riscului de a construi un sistem exagerat de complex, cu fiabilitate discutabilă, deoarece se bazează pe chei de repartizare.

Exemplu. Un serviciu de cumpărare se consacră asupra activităților următoare, între care este posibilă repartizarea forfetară a timpului acestuia (tabel 4.6):

Tabelul 4.6. – Activități principale și secundare ale unei entități suport, serviciul cumpărări

Activitate (P: principală, S: secundară)	Timp în %
Raportarea furnizorilor de materii prime (P)	10
Raportarea furnizorilor de utilaj (P)	15
Înregistrarea comenzilor de materii prime (P)	40
Înregistrarea comenzilor de utilaj (P)	10
Formarea personalului (S)	5
Administrarea generală (S)	20
	100

Imputarea activităților secundare la prorata costurilor activităților principale se poate face neimputând costurile la prorata timpilor înregistrați de activitățile principale. Se obține un cost total de 150 000 (conform tabelului 4.7.):

Tabelul 4.7. – Subrepartizarea activităților secundare asupra activităților principale

Activități principale	%	Cost
Înregistrarea furnizorilor de materii prime	10/75	20 000
Înregistrarea furnizorilor de utilaj	15/75	30 000
Înregistrarea comenzilor de materii prime	40/75	80 000
Înregistrarea comenzilor de utilaj	10/75	20 000
		150 000

Costul fiecărei activități principale a acestei entități de suport este imputat produselor la prorata unității de lucru. Dacă se presupune, spre exemplu, că unitatea de lucru a activității principale „înregistrarea comenzilor de materii prime” este numărul de comenzi înregistrate (ceea ce înseamnă a admite că fiecare comandă solicită același lucru și declanșează aceleași costuri administrative), produsul X, solicită spre exemplu 2000 de comenzi, în timp ce pe total se tratează 5000 comenzi în cursul perioadei. Acestea primesc 40% din costul activității, respectiv o sumă de 32 000 euro.

Se observă că, dacă nu se subestimează aceste dificultăți, demersul ABC comportă inovații care țin de câteva principii:

- pentru identificarea activităților la costuri omogene, trebuie avute în vedere procesele din întreprindere și nu simpla structură ierarhică;
- criteriul de omogenitate a costurilor determină cel mai mare perimetru posibil al unei activități. Acesta este însoțit de întrebarea asupra oportunității analizei activității în detaliu, respectiv identificarea nevoilor de informații;
- anticiparea legăturilor dintre activități conduce la o adevărată hartă a proceselor și cauzalităților, ceea ce constituie, dincolo de orice calcul, un factor de progres;
- pornind de la ipoteza că orice entitate produce activități principale și activități secundare, în loc de a vedea, conform metodei secțiilor, o diviziune a muncii între entități „principale” și „auxiliare”, ABC invită la observarea critică a stării de funcționare curentă a întreprinderii.

Exemplu. O aplicație elocventă a demersului gestiunii activităților este oferit de analiza *costurilor calității* (Atkinson ș.a., 1971, p. 74, vezi și Youd, 1990). Se pleacă de la un element cheie al costului calității, spre exemplu penalitățile suportate de întreprindere. Care sunt în acest caz penalitățile imediate? Presupunem că sunt identificate trei cauze de penalizare, numite și inductori de costuri (se observă bine aici că acestea nu au nimic comun cu unitățile de lucru): livrările parțiale, cele amânate, erorile de livrare. Se urmărește remontarea lanțului cauzelor: care sunt cauzele care declanșează inductorii de costuri:

- livrările parțiale sunt provocate de insuficiența calificării personalului, defecțiunile în domeniu, erorile în circuitele documentelor;
- erorile de expediere sunt determinate de erori în documente;
- întârzierile sunt determinate de insuficiența calificării personalului, defecțiunile domeniului, erori în circuitele documentelor.

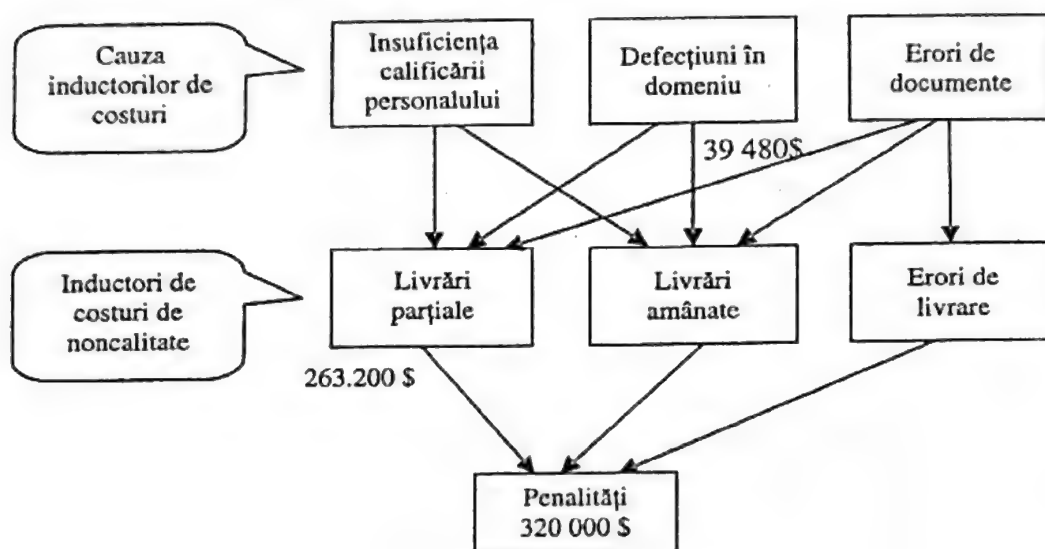
În total se identifică trei cauze (pe care anumiți cercetători le-ar fi numit și inductori de costuri).

Metoda ABC caută să aloce fiecărei cauze o parte a costului studiat. Astfel, dacă penalitățile costă 320 000 dolari, și pentru că, în acest total, o sumă de 263 200 dolari este legată de livrările parțiale, trebuie găsite care sunt livrările parțiale care au provocat erori de documente, ce penalități au determinat ele (de exemplu 39.480 dolari) pentru cuantificarea ponderii inductorului de cost „eroare de documente” în costul „penalităților pentru livrări parțiale”. Urmărind aceste analize, se va ști cât costă fiecare din cele trei cauze, fiecare din inductorii de cost, ceea ce va permite identificarea priorităților de ameliorare printr-o analiză cost-avantaj (schema 4.7.).

a) Pentru a fi minuțioși în terminologie, se pot remarca defecțiunile în domeniu și erorile de documente sunt mai curând inductori de activitate (ei obligă la reluări și la duplicarea anumitor activități) și se va nota că aceste costuri ale activităților respective nu sunt în acest caz luate în considerație.

Demersul ABC este exigent în privința cartografiei activităților și a „anticipării” celor de suport în raport cu produsele. Obținând un avantaj real, întreprinderile cu surse multiple de abatere riscă să fie nesesizate în consecințele lor economice.

Schema 4.7. – Aplicarea metodei ABC la costurile noncalității



Exemplu. În întreprinderile de servicii, anticiparea proceselor poate constitui o miză importantă. Spre exemplu, într-o societate care livrează întreprinderi în domeniul mobilierului și papetăriei, sensibilizarea personalului la obiectivele calității, poate duce la scoaterea în evidență a costului unei comenzi rău sesizate sau pregătirea incorrect efectuată (retur, reluare în stoc, un nou tratament, o nouă livrare, o nouă facturare...).

3. Nevoile de capitaluri privind produsele (NFR pe produs)

Contabilitatea de gestiune modelează legăturile dintre resursele economice și finalitățile urmărite. Analiza costurilor urmărește consumul lor. Deținerea în așteptare a consumului creează o nevoie de finanțare care merită examinarea.

3.1. Concepte

3.1.1. Rentabilitatea

Am văzut că avantajul concurențial se măsoară prin capacitatea întreprinderii de a menține o rentabilitate mai mare decât media. Rentabilitatea se măsoară printr-un coeficient (raport - ratio). Capitalurile aportate sunt la numitor. Numărătorul trebuie să fie suma care remunerează aceste capitaluri. Există două concepții clasice privind rentabilitatea.

Prima se referă la capitalurile investite numai în *fonduri proprii*. Numărătorul trebuie să fie atunci remunerația fondurilor proprii, respectiv rezultatele *care pot fi distribuite*. Acest demers al rentabilității este în regulă generală, imposibil de aplicat unui produs, deoarece este dificil sau arbitrar de atribuit fondurilor proprii un produs al întreprinderii.

O a doua măsură consideră *nevoile totale de capitaluri*, acoperite prin resursele proprii sau prin împrumuturi de la instituțiile financiare sau de la furnizori. Numărătorul este atunci soldul care remunerează ansamblul aporților de capitaluri. Pentru aporții de capitaluri proprii este vorba de beneficiul ce poate fi distribuit. Pentru împrumutători, este vorba de dobânzi după impozite. Numărătorul constituie astfel suma celor două.

Aplicația cea mai cunoscută a acestui al doilea tip de coeficient (ratio) o constituie ROI (return on investment). El face obiectul unor variante diverse (Bouquin, 1998), în privința măsurării, dar caracteristica sa este de a raporta rezultatul înainte de cheltuielile financiare la totalul bilanțului sau la o sumă asociată (spre exemplu: active minus credite - furnizori). Autorii anglo-saxoni (Johnson, 1975) atribuie invenția sa lui Donaldson Brown de la Du Pont de Nemours, la începutul secolului XX, care utiliza pentru evaluarea rentabilității investițiilor sale, raportul dintre rezultate după amortismente, dar înainte de deducerea dobânzilor asupra datoriilor pe termen lung, care afectează cheltuielile de exploatare, și activele totale după amortizare, elementele imateriale fiind excluse. Într-o multitudine de lucrări, se arată că utilizarea acestui coeficient este cea mai veche în Europa.

Cu titlu subsidiar, se vor înțelege mai bine rațiunile importanței pe care a avut-o ROI pentru conducătorii lui Du Pont de Nemours, la începutul secolului, Pierre Samuel Du Pont (1870-1954) și cei doi veri Coleman și Alfred, ținând seama de următoarele elemente: ei creaseră în 1903 Du Pont de Nemours Powder Co., cumpărând activele vechii

pulberării „Du Pont de Nemours and Co.”, fondată la Wilmington în 1804, de bunicul Pierre Samuel, chimist și colaborator al lui Lavoisier Eleuthère Irénée Du Pont de Nemours (1771-1834), el însuși fiu al fiziocratului, amic al lui Turgot Pierre Samuel Du Pont de Nemours (1739-1817). Ori, operația a fost finanțată prin emisiunea de obligațiuni care garantau vechilor acționari o dobândă egală cu beneficiile așteptate de vechea societate. Totul s-a petrecut în așa fel că verișorii¹ au luat controlul unei afaceri ale cărei acțiuni, au permis, obținerea unor beneficii mai ridicate decât cele realizate de vechii conducători (Johnson, 1975). Utilizarea ROI este nedisociată de logica financiară.

3.1.2. Nevoia în fond de rulment de exploatare

Întreprinderea este obligată adesea să cumpere și să plătească resursele înainte de a le consuma și încasa contrapartida. Acest lucru este normal pentru bunuri durabile (investiții imobilizate). Dar fenomenul există și pentru consumuri curente, cele care alimentează *ciclul de exploatare*. Aceasta creează o nevoie de finanțare numită (nevoie de finanțare de exploatare sau nevoie în fond de rulment de exploatare - NFR). Nevoia de finanțare este determinată la decalajele dintre consumurile de resurse și încasarea producției realizate datorită lor. Acestea înseamnă transformarea capitalurilor investite în cadrul ciclului de exploatare care creează NFR. Dar nevoia de finanțare poate fi amplificată de legile economice proprii anumitor resurse: existența *costurilor de capacitate* (NFR1, schema 4.8.) obligă la plata în avans a mijloacelor reunite pentru capacitatea de a face față cererii clienților, înainte ca ciclul să fi fost lansat.

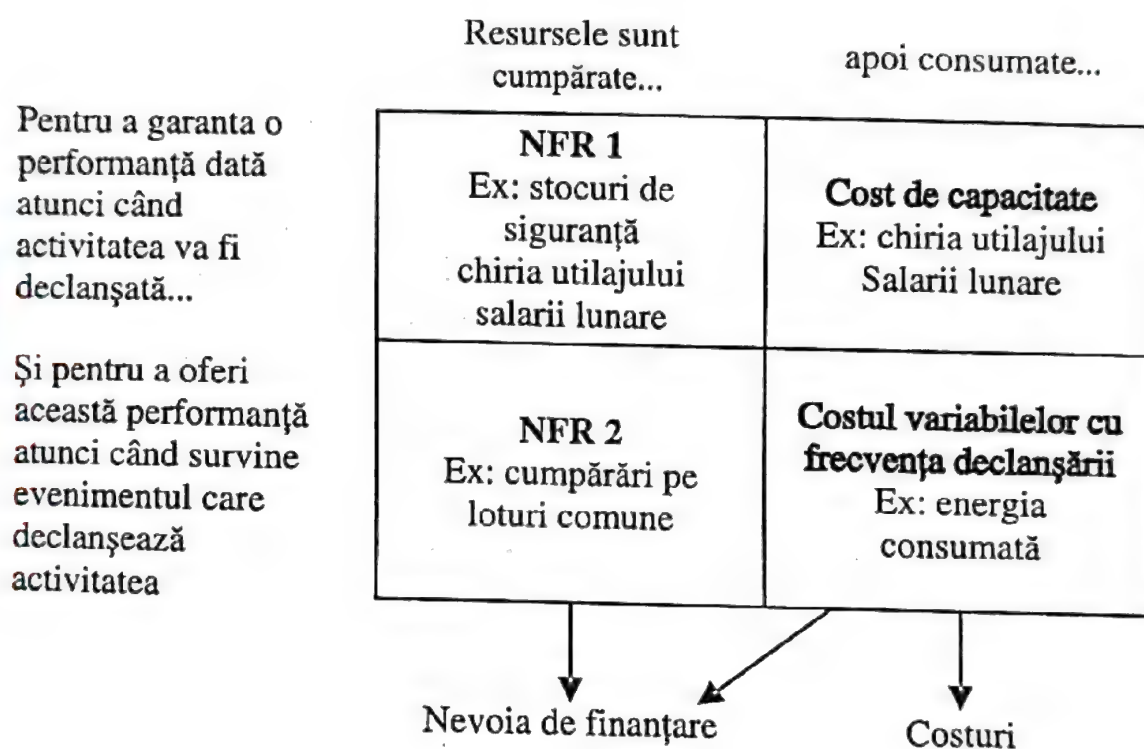
Indivizibilitatea resurselor pe care întreprinderea le consumă când activitatea este declanșată (costuri variabile comune) are aceleași consecințe, mai ales dacă nu se optimizează prin consumul lor (NFR2). Ori, contabilitatea de gestiune se limitează aici la analiza consumurilor ceea ce a condus la neglijarea analizei nevoii de finanțare.

Ideea nevoii de finanțare de exploatare nu este recentă. Nikitin (1992, p. 111) citează Manuel de l'imprimeur (1791) al lui Martin-Sylvestre Boulard. Autorul expune calculul „cheltuielilor a două piese pe timp de trei luni” în care, pentru justificarea alegerii acestei perioade, se poate citi:

¹ El a fost colaboratorul lui Turgot, Vergennes, Calonne care-i încredințaseră funcții oficiale economice și diplomatice. Rolul său în statele generale a fost activ în rangurile stării a treia. El și fiul său îl vor apăra pe rege la 10 august 1792. El a trăit ascuns și a fost descoperit, internat și eliberat în 9 Thermidor. În timpul imperiului el s-a exilat în America, devenind un opozant riguros al acestuia.

„Menționăm că cel care a putut suporta întreaga cheltuială a unei imprimerii pe timp de trei luni, va face acest lucru mai mult timp, deoarece el și-a stabilit creditul, și intrările pe care are dreptul să le contabilizeze și să adăuneze beneficiul, pe care speră să-l transforme într-un capital suficient pentru a preîntâmpina orice alte evenimente”. Autorul conchide că trebuie să dispui inițial de 18 000 - 20 000 de livre pentru a lansa această activitate la nivelul ales, dar că sunt suficiente 6 000 livre în plus pentru „dublarea operațiunii sale”. Calculul simplu scoate în evidență efectele de scară care pot fi mai pertinente decât abordările moderne pe care le vom analiza.

Schema 4.8. – Nevoile de resurse



3.2. Demersul clasic al NFR pe bază de bilanț

Calculul tradițional constă în clasificarea activelor circulante în active de exploatare și în afara exploatării. NFR constituie diferența dintre activele de exploatare și datoriile de exploatare. Dacă se dorește aplicarea acestui demers la un produs, trebuie identificate activele de exploatare care generează acest produs: stocuri de materii prime, producție în curs de execuție, semifabricate, produse finite, creanțe-clienți. Adevărata dificultate ține de evaluarea contabilă, care oferă această măsură a nevoii în fond de rulment puțin fiabilă în valoare absolută.

Tabelul 4.8. – Consumuri zilnice ale ciclului de exploatare

Consumuri	Suma (€)
Materii prime	1,0
Salarii directe	2,0
Furnituri	0,5
Amortismente	1,2
Cheltuieli de gestiune	2,5
	7,2

Exemplu. O întreprindere fabrică un produs care, conform planurilor adoptate, solicită consumuri zilnice conform tabelului 4.8.

Cheltuielile de gestiune pot intra în evaluarea stocurilor de produse conform convențiilor contabile adoptate. Unitățile în stoc nu comportă decât celelalte cheltuieli. Se presupune că întreprinderea fabrică o unitate pe zi timp de 15 zile, apoi vinde în ritmul de o unitate pe zi, la prețul de 8 € unitatea. Întreprinderea constituie astfel un stoc de 15 zile de produse finite. Acesta va fi singurul element de activ circulant: pentru simplificare, se presupune că nu există nici un alt stoc și clienții plătesc în numerar. Luăm spre exemplu o perioadă de 25 de zile din care 15 sunt consacrate constituirii stocurilor și 10 vânzărilor. Contul de rezultat și bilanțul sunt cele din tabelul 4.9. și 4.10., presupunând întreprinderea neîndatorată:

Tabelul 4.9. – Rezultatul după 25 de zile ale ciclului

Rezultat de la $j = 0$ la $j = 25$			
Materii prime consumate (25,1)	25	Producția vândută	80
Salarii directe (2,5)	50	Producția stocată $(7,2 - 2,5) \cdot 1,5$	70,5
Furnituri $(25 \cdot 0,5)$	12,5		
Cheltuieli privind amortizările $(25 \cdot 1,2)$	30		
Cheltuieli de gestiune $(25 \cdot 2,5)$	62,5	Pierdere	29,5
	180		180

Tabelul 4.10. – Bilanțul în cea de-a 25-a zi

Imobilizări	1200	Capital	1270
Amortismente	(30)	Pierdere	(29,5)
Valoare netă contabilă	1170		
Stocuri de produse	70,5		
Disponibil	0		
	1 240,5		1 240,5

NFRE determinată pe bază de bilanț este de 70,5. Identitatea clasică:

Fond de rulment – Nevoie în fond de rulment = Trezorerie este în cazul nostru: $(1\,270 - 29,5 - 1\,170) - 70,5 = 0$

Dacă vom calcula direct nevoile de finanțare la care trebuie să facă față întreprinderea pentru a începe exploatarea curentă, creând stocuri pe parcurs de 15 zile, fără încasări vom determina o sumă de 90 (conform tabelului 4.11.). Suma de 70,5 nu arată fondurile necesare. Există două motive. Pe de o parte, această cifră cuprinde cheltuieli privind amortizările pe care convențiile contabile le autorizează să intre în valoarea stocurilor, dar care nu sunt o cheltuială. Pe de altă parte, și în sens invers, valoarea stocului nu cuprinde cheltuielile de gestiune, nereținute în valoarea stocurilor, conform convențiilor contabile.

Tabelul 4.11. – Calculul nevoii de finanțare pentru începerea ciclului de exploatare

Cheltuieli cu materii prime ($15 * 1$)	15
Cheltuieli cu salarii ($15 * 2$)	30
Cheltuieli cu furnituri ($15 * 0,5$)	7,5
Cheltuieli de gestiune ($15 * 2,5$)	37,5
Total	90

Calcularea nevoii de finanțare a exploatării pe produs face necesară adoptarea unei alte metode, prin care se analizează direct fluxurile ciclului de exploatare.

3.3. Demersul NFR pe ciclu de exploatare

Principiul acestui calcul constă în identificarea, în cadrul ciclului de exploatare, a duratelor diferitelor angajamente de resurse care generează cheltuieli.

Exemplu. Reluăm exemplul anterior. Cheltuielile angajate în constituirea stocului rămân în stoc înainte de a se transforma în încasări, vânzarea fiind efectuată după 15 zile generează încasare imediată. Trebuie avansat cu 15 zile de cheltuieli de exploatare. Acestea fiind de $(1 + 2 + 0,5 + 2,5) = 6$ € pe zi, reprezintă mai mult o sumă de finanțat de 90 €.

Pentru a simplifica exemplul, s-a admis că întreprinderea produce în stoc, apoi produce după 15 zile pentru vânzare. Dar calculele prezentate aici sunt caracteristice unui caz general, al unei întreprinderi care are constituit un stoc de 15 zile pentru vânzare, oricare ar fi perioada utilizată pentru a-l acumula: producția pe stoc generează nevoile de finanțare calculate aici.

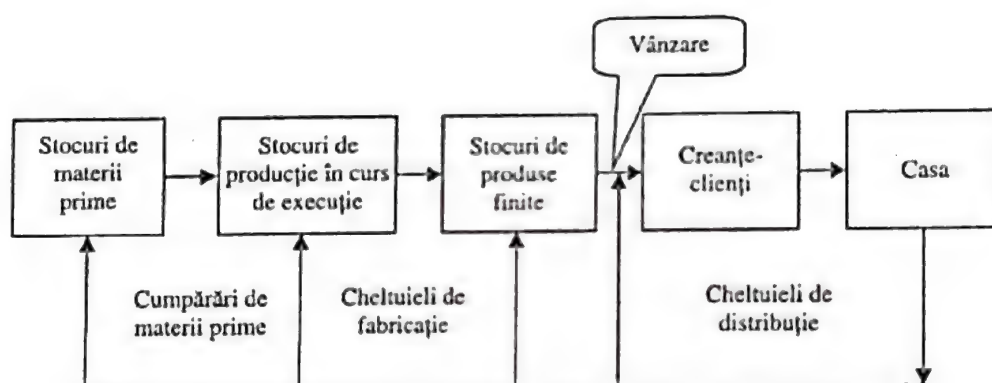
Această abordare evidențiază imediat rolul timpului în rentabilitate, prin redescoperirea recentă și adoptarea tehnicilor de producție în JIT cu

scurtarea ciclului de exploatare. Așa cum precizează Chandler și Daems (1979): „Orice activitate de coordonare care ameliorează eficiența tranzacțiilor și accelerează fluxurile în sistem sau permit o utilizare mai intensivă a factorilor de producție este susceptibilă să amelioreze performanța unui sistem economic.”

În prezent, trebuie luate în considerare exemple mai realiste. Pentru calculul nevoii în fond de rulment a unui produs, conform metodei ciclului de exploatare, trebuie să existe posibilitatea corelării cheltuielilor pe care le ocazionaază cu produsul și identificarea timpului, asociindu-le una din fazele ciclului de exploatare (schema 4.9. reprezintă acest ciclu în cazul unei ramuri industriale).

Aprioric, acest exercițiu este nou pentru contabilitatea de gestiune, care este concepută pentru analizarea consumurilor („cheltuielilor”), *nu a plăților*. Și cum să fie tratate cheltuielile „fixe”? Dar cele indirecte?

Schema 4.9. – Ciclul de exploatare industrial



Este clar că nu poate apărea chestiunea adoptării unui mod de imputare care ar influența valoarea NFR prin convenția de imputare reținută: NFR de evaluat, trebuie să reprezinte o nevoie reală de capitaluri (ceea ce nu este cazul NFR calculată – conform metodei precedente), *ori o nevoie de capitaluri nu depinde de o convenție contabilă*. Pentru a respecta această restricție trebuie adoptat principiul următor.

Cheltuielile posibile de asociat unui produs sunt în totalitate cele care corespund activităților pe care produsul le declanșează. În aceste condiții, cheltuielile generate de activitatea de producție nu pot fi corelate cu produsul printr-o legătură cauzală, nu pot fi anticipate în mod valabil printr-un calcul al nevoii sale în fond de rulment.

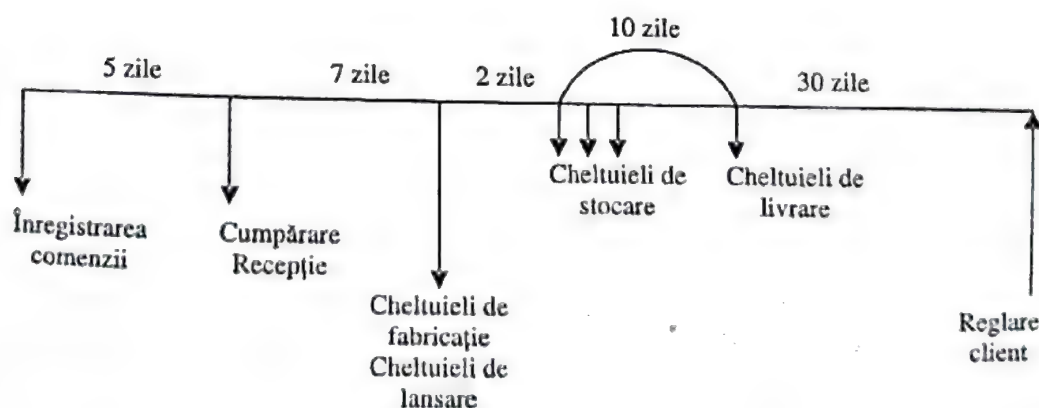
Toate cheltuielile variabile pot fi integrate în calcul, fie că sunt directe sau indirecte pe produs. Cheltuielile de structură se integrează în măsura în

care sunt legate de activitățile declanșate de produs. Este cazul costului cu salariile conducerii generale. Primul este fix pe termen scurt, deoarece personalul există și este remunerat. Dar un astfel de cost depinde pe termen mediu de nivelul activității de gestiune a comenzilor, și acest nivel poate fi corelat fără elemente arbitrare la produse, ceea ce nu este cazul cu cheltuielile conducerii generale cu excepția studierii lor mai atente. În perspectiva calculului nevoii de finanțare, termenul mediu și lung constituie cadru de referință. Noțiunea de cost sau cheltuială „fixă” nu mai are sens în astfel de condiții. În schimb, posibilitatea de a corela în mod cauzal o cheltuială unui produs, fără elemente arbitrare, este fundamentală.

Exemplu. Produsul A este fabricat în 3 600 unități/an, fiecare unitate consumând de 200 € materii prime. Fabricația produsului urmează un ritm regulat, o serie de 10 fiind lansată în fiecare zi. Livrările de materii prime se fac la 10 zile. Materiile sunt stocate în medie 7 zile. Fiecare comandă prezintă în structura costului cheltuieli de gestiune fără amortismente de 800 €. Se va admite că aceste cheltuieli sunt angajate în întregime din momentul înregistrării comenzii care intervine la 5 zile înaintea livrării. Cheltuielile de gestiune a recepțiilor sunt de 500 € pe recepție. Produsul este fabricat în 2 zile. În afară de materii prime, el consumă cheltuieli variabile de 1 000 € (furnituri, energie) și salarii de 1 200 de €. Fiecare serie costă în lansare 4 000 € (salarii). Se ignoră evident amortismentele care nu sunt o cheltuială. Cheltuielile de fabricație sunt presupuse angajate în întregime de la începutul procesului. Produsul așteaptă 10 zile înainte de a fi vândut. Costul stocării îl reprezintă cheltuieli directe de 10 € pe unitate și pe zi. Cheltuielile de vânzare se referă la livrarea a 300 € pe unitate. Clienții plătesc la 30 de zile.

Schema 4.10. reprezintă etapele succesive ale ciclului de fabricație, respectiv diferitele durate care condiționează transformarea în încasări (venituri) a cheltuielilor angajate cu scopul exploatarei curente.

Schema 4.10. – Decalajele de finanțat în ciclul de exploatare



Obiectul de calcul nu este de a proceda la previziuni zilnice de trezorerie, ci de a determina o nevoie de finanțare permanentă și, cum era

cazul, în privința costurilor, de a identifica legea economică și a scoate în evidență variabilele care o determină.

Fiecare tip de cheltuială se poate reduce la o valoare zilnică medie, dat fiind că o grupare în timp a anumitor cheltuieli legate de loturi (costul înregistrării comenzii, costul de recepție, costul de lansare) va determina o variație în jurul celei medii. Dacă, în consecință, nivelul activității ar fi fost supus unor fluctuații puternice, interesul unui calcul mediu ar fi limitat și s-ar propune cicluri mai semnificative.

Cheltuielile zilnice medii sunt prezentate în tabelul 4.12.

Tabelul 4.12. – Calculul cheltuielilor medii zilnice în ciclul de exploatare

Natura cheltuielilor	Suma anuală	Sumă medie pe zi
Înregistrarea comenzii	$800 \cdot 36$	80
Cumpărare de materii prime	$200 \cdot 10 \cdot 10 \cdot 36$	2 000
Recepție	$500 \cdot 36$	50
Lansare	$4000 \cdot 360$	4 000
Furnituri, energie	$1000 \cdot 10 \cdot 360$	10 000
Salarii	$1200 \cdot 10 \cdot 360$	12 000
Stocare	$10 \cdot 10 \cdot 360$	100
Livrare	$300 \cdot 10 \cdot 360$	3 000

Trebuie calculată astfel durata dintre momentul angajării acestor cheltuieli și data reglării clienților. Schema 4.10. este explicită. Singura dificultate ține de cheltuielile de stocare angajate în mod continuu. Stocarea având o durată de 10 zile și un cost de 100 €/zi, reprezintă un total de 1000 € din care 10% pentru 10 zile care urmează, 10% 9 zile, 10% 8 zile etc. Aceasta reprezintă o medie ponderată de 5,5 zile. Se poate considera astfel că aceste cheltuieli sunt de 100 pe zi, cu o durată care se eșalonează de la 10 la 1 zi, sau care sunt de 1000, cu o durată de 5,5 zile. Tabelul 4.13. prezintă rezultatele.

Tabelul 4.13. – Calculul NFR înainte de finanțarea prin datorii de exploatare

Cheltuieli	Suma pe zi	Durata de scurgere	Suma angajată
Comandă	80	$5+7+2+10+30 = 54$	4 320
Cumpărare	2000	$7+2+10+30 = 49$	98 000
Recepție	50	$7+2+10+30 = 49$	2 450
Lansare	4000	$2+10+30 = 42$	168 000
Furnituri	10000	$2+10+30 = 42$	420 000
Salarii	12000	$2+10+30 = 42$	504 000
Stocare	1000	$5,5+30 = 35,5$	35 500
Livrare	3000	$30 = 30$	90 000
			1 322 270

Înainte de finanțare prin credite direct legate de exploatare (mai ales credit-furnizori), nevoia de finanțare de exploatare este de 1 322 270 €. NFR de finanțat constituie diferența dintre această sumă și suma finanțării directe furnizată de exploatare.

Este clar că dacă activitatea întreprinderii trece de la 10 unități pe zi la 15, nevoia de finanțare se modifică. În consecință, este necesară modelarea comportamentelor costurilor.

Faptul de a reduce cheltuielile de exploatare la o sumă medie zilnică, nu reprezintă o adevărată modelare, deoarece nu apar variabile cauzale ale acestor cheltuieli. Ori, aceste variabile cauzale nu se limitează la volumul fabricațiilor: dacă, spre exemplu, la serii de 8 unități pe zi, costurile de lansare zilnice ar rămâne aceleași, în timp ce dacă s-ar fi lansat 2 serii de 5 pe zi, aceste costuri ar fi crescut (ele nu s-ar dubla în mod obligatoriu deoarece comportă cheltuieli de structură).

Se ajunge la o dublă constatare:

- pentru a modela nevoia de finanțare trebuie să existe capacitatea modelării costurilor;

- în această modelare, volumul produsului nu poate fi singura variabilă.

În acest caz, pentru duratele de timp:

- cheltuiala medie zilnică de înregistrare a comenzii, considerată drept cost zilnic de recepție, depinde de *numărul de comenzi înregistrate pe an*, care este legat de volumul produsului precum și de alegerile organizaționale;

- costul de cumpărare, consumurile de fabricație, cheltuielile de stocare și de livrare depind de volumul produsului, dar pe termen scurt ele cuprind cheltuieli fixe (costuri de capacitate, salarii) care vor împiedica ajustarea nevoii de finanțare la variațiile activității. Într-un exemplu mai complex, organizarea producției, mai ales lungimea seriei, are o influență asupra mediilor zilnice de fabricație;

- cheltuielile de lansare depind de numărul de lansări zilnice, respectiv de soluții adoptate în gestiunea producției (lungimea seriilor) în plus ele cuprind și elemente fixe pe termen scurt;

- cheltuielile de livrare depind de asemenea de *organizarea livrărilor*, fără îndoială de *amânările promise* clienților: o amânare scurtă poate împiedica optimizarea folosirii mijloacelor (vehicule, șoferi) și sporește suma medie a costurilor de livrare pe unitate și pe zi.

Rezultă că modelarea este cu atât mai complexă cu cât modificarea

alegerilor organizației are șanse de a avea consecințe asupra naturii cheltuielilor. Astfel de calcule sunt pertinente pentru identificarea impactului net al reconfigurărilor de procese. Spre exemplu, reducerea dimensiunii seriilor fabricate conduce la creșterea numărului de operații de reglare, control de calitate, ordonare. Toate lucrurile rămânând constante costurile totuși sporesc. Dar nevoia de finanțare este redusă, în măsura în care reorganizarea accelerează timpul de tranzit, timpul ciclului, al produsului sau al comenzii. Pentru a avea un punct de vedere clar, este necesar să dispunem de un instrument pentru evaluarea consecințelor unei reorganizări a procesului.

Exemplu. Presupunem că un furnizor acceptă să livreze cu o amânare a înregistrării comenzii de numai o zi și o asigurare de calitate care reduce cu 80% costurile controlului de recepție. Întreprinderea își reduce nevoia de finanțare cu 4 zile de cheltuieli de înregistrare a comenzii, respectiv 320 € dacă aceste cheltuieli rămân stabile pe comandă. Ea economisește 40 € pe recepție, ceea ce plasează nevoia de finanțare provocată de această cheltuială la $10 \times 49 = 490$ €, în loc de 2 450 € (tabel 4.13.), respectiv o diminuare a nevoii de finanțare de 1 960 €. Dacă întreprinderea reduce volumul seriilor, ea sporește partea NFR legată de costul de lansare a comenzilor. Dar ea poate să reducă eventual stocurile, fiind capabilă să răspundă în mod flexibil solicitărilor clienților, ceea ce ameliorează NFR. Într-adevăr, o zi de stocare a produselor costă în NFR o zi de cheltuieli situate în amonte de stocare, respectiv prin păstrarea cifrelor de mai sus:

$$80 + 2\,000 + 50 + 4\,000 + 10\,000 + 12\,000 + 1\,000 = 29\,130$$

Se observă astfel importanța mizei. Rămâne totuși de examinat modul în care această politică influențează costurile de transport.

Concluzie

Se observă interesul pe care îl pot avea astfel de exemple, care aduc la cunoștință managerilor implicațiile financiare ale alegerilor care, uneori, se pot modifica, devenind pur tehnice sau minore. Nu există, pentru moment, contabilitate de gestiune de acest tip dar demersul prin analiza activităților permite obținerea unor astfel de rezultate (Bouquin, 1995). În acest calcul, se regăsesc aspecte similare cu cele ale calculelor costurilor care permit punerea lor în evidență. Pe de o parte, constatarea *utilității unei modelări riguroase*. Pe de altă parte, evidența că, dacă *alegerile organizaționale și strategice* influențează costurile și marjele, ele influențează și nevoile de capitaluri.

S-a hotărât identificarea inductorilor de cost, precum și a celor privind *nevoia de finanțare*. Actualitatea acestei problematice este marcată prin revenirea de la preocuparea acționarului, privind cercetarea legăturilor dintre deciziile manageriale și bogăția creată pentru acționar. Metoda EVA (Economic Value Added), marcă depusă de cabinetul Stern,

Stewart and Co., se popularizează și influențează anumite clasamente ale întreprinderilor publicate de presa economică. EVA se măsoară prin reducerea beneficiului de exploatare net, prin costul financiar al capitalului investit. Acest cost se obține prin aplicarea la active, după amortizare, a unui cost al capitalului care reprezintă o pondere a costului acestei datorii și a costului de oportunitate a fondurilor proprii. Partizanii EVA arată că acest indicator oferă cea mai bună corelație cu evoluția cursurilor bursiere pe termen mediu. Se poate calcula astfel ce capitalizare bursieră suplimentară este creată prin investițiile suplimentare libere în active (60 € pentru 1 € la Coca-Cola) în întreprinderile cu EVA pozitivă și crescătoare – sau ce capitalizare este distrusă printr-o astfel de investiție, așa cum se costată la IBM la începutul anilor 1990.

Pe fond, noutatea conceptului este foarte relativă. EVA pare să nu fie altceva decât „beneficiul rezidual” (rezidual income) utilizat în anii 50 și 60 de General Electric și prezintă controlul de gestiune drept alternativă la ROI. Utilizarea metodei incită la identificarea capitalurilor asociate fiecărei activități, proces și produs, entitate sau piață, fie că este vorba de active fixe sau circulante. Scopul este de a cunoaște contribuția unui produs, unei piețe, sau a unei activități la valoarea întreprinderii. Utilizarea ABC, aplicată nevoilor în capitaluri este interesantă¹. În acest scop, ABC, NFR și EVA ar trebui, în astfel de condiții, să fie convergente.

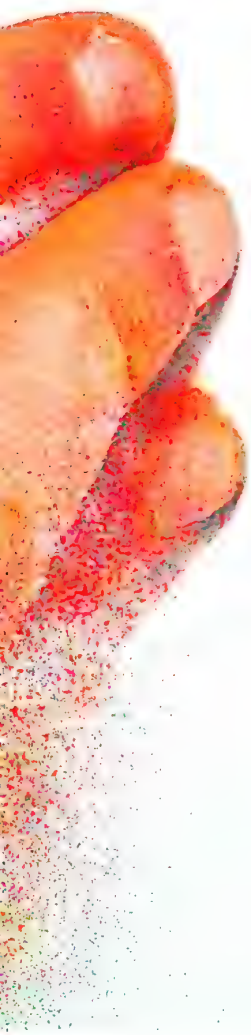
Ideea de a ține seama de costul capitalurilor utilizate este clasică în contabilitatea de gestiune, și noțiunea de cheltuieli supletive, este mărturie. Cea mai mare parte a autorilor din perioada clasică era favorabilă acesteia cu divergențele tehnice (o revedere a chestiunii o aflăm la celebrul Delaporte (1934, p. 111-118) care arată importanța noțiunii de NFR și caracterul înșelător al deciziilor luate pornind numai de la marjele de profit „ale beneficiilor pe oră de ocupare a mașinii și pe oră de staționare în magazine”).

Acest demers permite luarea în considerație a costului capitalului și poate fi apreciat drept o alternativă a măsurilor comparativ cu EVA. Trebuie identificată metodologia de imputare a costului capitalului, care nu se rezumă, așa cum gândeau unii autori vechi, la luarea în seamă a dobânzilor asupra imobilizărilor, așa cum se va demonstra în capitolul următor.

Pentru a merge mai departe, acest capitol a arătat modul în care întreprinderea poate obține o cunoaștere a costului complet al produselor

¹ Vezi Hubbel (1996). În legătură cu beneficiul rezidual, vezi Bouquin (2000). Hubbell citează corect un articol de Donaldson Brown din 1924, citat în memoriile lui Sloan: „Obiectul managementului nu este în mod obligatoriu maximizarea ratei rentabilității, ci [...] garanția că prin orice creștere de activitate se obține un profit cel puțin egal cu costul capitalului suplimentar pretins”.

sale. Dar într-o perspectivă strategică interesează evoluția pe termen lung a acestor costuri. O constatare medie sau instantanee nu este suficientă. Este vorba despre dinamica costurilor care trebuie anticipată și supravegheată.



Capitolul 5

AJUTOR ÎN CONDUCEREA CUPLULUI COST-VALOARE

Conducerea strategică a cuplului cost-valoare este o fază fundamentală a managementului în două situații de multe ori concomitente:

- în privința conducerii generale, acesta nu este singurul loc unde se elaborează strategia;
- avantajul concurențial este fragil și limitat în timp, deoarece reactivitatea concurenților le permite să recupereze rapid un dezavantaj competitiv.

Conducerea strategică a costurilor rezultă mai mult din management decât din contabilitate. În capitolul precedent s-a prezentat curentul „resources – based” în care se poate înscrie folosirea contabilității de gestiune în serviciul strategiei și conducerii acesteia. Acest capitol nu are drept obiectiv să analizeze toate aspectele, ci să arate în ce constă o contabilitate de gestiune bine concepută pentru a putea constitui un ajutor. Obiectivul fundamental al acesteia este identificarea cauzelor nivelului și evoluției costurilor, inductorii acestora, pentru a putea influența la sursă. În acest scop, chestiunea majoră este aceea a „cartei” acestui pilotaj: ce ar trebui să analizeze această conducere și pe ce orizont?

1. Ajutor în identificarea logicii costurilor: inductorii

În conducerea pe termen lung, întreprinderea trebuie să acționeze asupra factorilor de creștere a costurilor. Acești factori sunt multipli și prezintă o tipologie și concepte bine stabilite. Spre exemplu, Shank (1989, p.56) reia o clasificare bazată pe lucrări de economie industrială, deosebind puțin forțat *inductori structurali* (scară, intensitate, experiență, tehnologie, complexitate) și *operaționali* (implicarea personalului, calitatea utilizării capacităților, organizarea uzinei, configurația produsului, legăturile externe în amonte și aval).

Se pot distinge două cazuri: inductorii de activitate, care penalizează întreprinderea, deoarece ei declanșează activități puțin utile pentru client, legi mai generale care afectează costul activităților sau complexitatea lor.

1.1. Inductorul activităților nevalorizate de către client

Pentru numeroși practicieni ai metodei ABC, *cost driver*, este fenomenul care penalizează și împiedică optimizarea, respectiv evenimentul care declanșează activități neevaluate de client. Este vorba despre un inductor de activitate care dezavantajează costurile.

Exemplul 1. Erorile de previziune sau numărul componentelor nonstandard într-un produs conduc la mobilizarea inițială a resurselor sau la necesitatea de a trata în urgență cazuri previzibile. Aceste erori, respectiv componente, limitează posibilitățile de automatizare și creștere a stocurilor, împiedicând aplicarea diferențiată întârziată.

Exemplul 2. De asemenea, creșterea numărului de piese într-un produs declanșează costuri de verificare, cumpărare, transport, coordonare exponențiale. Numărul de intervenții într-o formație este un inductor de același tip.

Pe scurt, inductorul de cost este în acest caz factorul de creștere a costurilor, deoarece el declanșează activități nefacturabile: „*Cost driver* constituie un factor a cărui apariție creează un cost. El reprezintă *cauza primă a nivelului de activitate* (spre exemplu numărul componentelor active pentru planificarea producției și controlul sau gestiunea stocurilor, contactele cu furnizorii etc.).” (Brimson, 1991, glosar, p. 204). „Atunci când măsurarea activității [*„activity measurement”* este echivalentă cu „unitatea de lucru”] reprezintă factorul prin care costurile unei activități date variază mai direct, măsura activității nu este inductor de cost.¹ Inductorul de cost este un factor a cărui apariție creează costul. O măsură a activității este o

¹ Este totuși ceva mai subtil așa cum s-a observat în anexa 1, capitolul 2.

variabilă dependentă în sensul unei analize de regresie. Pentru a ilustra diferența, considerăm activitatea care constă în introducerea componentelor în tablourile electronice. Atunci când numărul unor astfel de operații sporește sau se diminuează, factorii de producție (munca, tehnologia etc.) trebuie să fie ajustați simultan. Măsura activității [unitatea de lucru] este astfel numărul de inserții. Totuși acest număr este cauzat de factori cum sunt design-ul produsului și tehnologia disponibilă. Acești factori reprezintă inductori de cost.” (Brimson, 1991, p. 121).

Cazul inductorilor de penalități (capitolul 4, 2.2.3.) este ilustrativ. Cooper și Turney (1989) propun exemple luate din întreprinderi în care produsele au un ciclu de viață scurt și care sunt angajate într-o concurență de confruntare în sensul lui Cooper (1995). Această concurență privește costurile într-un context de progres tehnic rapid și de reducere permanentă a prețului de vânzare (aceasta înseamnă nota pentru aprecierea gradului lor de exemplaritate).

Exemplu. O diviziune a societății Tekronix construiește osciloscopae electronice portabile. Concurenții săi sunt marii constructori japonezi. Conform unui studiu, costurile de fabricație pe termen lung sunt funcție de *numărul diferitelor piese utilizate* pentru un aparat pentru trei motive:

- asamblarea automată a pieselor nu poate trata decât o complexitate dată;
- marea varietate a aprovizionărilor face dificilă buna gestionare a surselor de aprovizionare de calitate, factor critic pentru întreprindere (Jones și Wright, 1987);
- în fine, fiecare piesă antrenează un ansamblu de activități în recepție, manipulare, stocare în sensul că varietatea complică logistica și procesul de producție.

Activitățile de concepție sunt astfel orientate spre căutarea unei reduceri a numărului de componente.

Referitor la acest exemplu, se poate sublinia că între 1977 și 1984 japonezii au ajuns să reducă la jumătate numărul de piese care intră în fabricația magnetoscoapelor, ceea ce a contribuit foarte mult la reducerea prețului de la 1300 dolari la 298 dolari (Hergert și Morris, 1989).

Exemplul 2. O diviziune a lui Hewlett-Packard produce sisteme care permit introducerea în rețea a ordinarilor și perifericelor. Concurența se desfășoară în așa fel încât durata de viață a acestor produse este din ce în ce mai scurtă în timp ce entitatea trebuie să înceteze a mai diversifica gama sa pentru a rămâne competitivă. Astfel trebuie lansate produse noi al căror cost este inferior, deoarece durata de viață scurtă constituie o tendință generală pentru scăderea prețurilor care nu permite înregistrarea modificărilor sau o obișnuință pentru ameliorarea costurilor. Inginerii de concepție trebuie să fie capabili să compare costurile generate în fabricație de diferitele opțiuni tehnice. După patru ani de analiză, studiile costurilor au pus în evidență nouă inductori de costuri pentru dominația prioritară a costurilor relative, comunicate și celor care le-au conceput.

1.2. Inductorul, factorul dinamic al costurilor activităților

La Porter, inductorul de costuri sau în versiune franceză „factorul de evoluție a costurilor”, este legea structurală pe care o urmează costurile activităților: „comportamentul costurilor depinde de un anumit număr de factori structurali pe care îi numim factori de evoluție a costurilor (traducere franceză a expresiei cost drivers, în această ediție). Se pot combina mai mulți factori pentru a determina costul unei activități date.” (Porter, 1986, p.92).

Nu este vorba de a cunoaște ce declanșează activitatea și antrenează în consecință consumuri, ci, atunci când aceasta este declanșată, din ce cauză este mai mult sau mai puțin performantă. La Porter, inductorul de costuri este logica economică structurală care pentru o activitate dată, la un nivel de funcționare dat, explică nivelul costurilor. Este vorba despre o lege care se aplică tuturor concurenților. În consecință: „comportamentul costurilor exercită, de asemenea, o puternică influență asupra structurii generale a sectorului.” (Porter, 1986, p. 83).

Exemplu. Într-un domeniu în care activitățile care intră în pondere însemnată în costurile entității în care se realizează economia la scară, cu excepția cazului când IMM se diversifică, deoarece vor trebui să creeze pentru client o valoare suficient de mare pentru ca el să accepte să nu beneficieze de eficiența generată de economiile de scară.

Porter prezintă zece cauze posibile de evoluție a costurilor:

1. economiile sau dezechonomiile la scară care fac costurile unitare sensibile la dimensiune;
2. fenomene de „experiență” care creează o relație dintre costul unitar și timp;
3. configurațiile utilizării capacităților care au o influență importantă asupra capacităților unitare;
4. legăturile dintre activități, prin care se intervine în cadrul unei scări de valoare sau în cele ale clienților și furnizorilor;
5. interconexiunile, așa cum se prezintă în capitolul 4, prin punerea în comun a activităților efectuate pentru domenii strategice diferite sau prin împărțirea competenței;
6. gradul de integrare verticală, care permite economisirea marjelor sau remodelarea scărilor de valori;
7. calendarul prin care primul buget dispune de un avantaj (sau prezintă un dezavantaj);
8. măsurile discreționare în conceperea produselor și serviciilor;

9. localizarea;
 10. factorii instituționali și reglementari.
- Primii trei inductori solicită unele comentarii.

1.2.1. Scara

Economiile la scară mare apar atunci când costul activității crește mai puțin rapid decât producția, respectiv costul unitar se diminuează și volumul sporește. În caz contrar, avem în vedere dezechonomii.

În sens strict, în teoria economică, noțiunea de economie la scară nu este legată, așa cum s-ar crede uneori, de fenomenul absorbției, de etalare a costurilor de capacitate: aici ne aflăm pe termen lung și costurile se presupun adaptate nevoilor; prin ipoteză, pentru identificarea unor eventuale economii la scară, se au în vedere *situațiile în care capacitățile existente sunt utilizate în mod optim*. Alungirea seriilor pentru a reduce costurile fixe de lansare nu este un fenomen al economiei la scară. Totuși, în practică se utilizează noțiunea de sensibilitate la scară în sens extensiv: fie pentru a arăta că scara reduce costul unitar, deoarece are influență asupra eficienței, mai ales prin reducerea impactului activităților de suport sau a timpilor morți, fie chiar prin a arăta că ea permite etalarea în timp a anumitor cheltuieli fixe, de-a lungul ciclului de viață a unui produs.

Exemple. În primul sens, se pot da drept exemple *costul forței de vânzare*, care este sensibil la scară, respectiv acea parte de piață, prin care diversitatea clientelei reduce activitățile neevaluate, respectiv timpii de deplasare, care sporesc costul mediu al activității principale, vizitarea clienților.

În al doilea sens, putem spune că cercetarea este sensibilă la scară, deoarece costurile enorme pe care le generează în anumite sectoare, ca parte a cercetării medicale și farmaceutice, nu pot fi avute în vedere decât dacă întreprinderea are acces la piața mondială. În anumite cazuri, aceasta conduce la supraviețuirea unei singure întreprinderi. Această ultimă accepțiune este la limita noțiunii economiei de scară. Stricto sensu, s-ar putea spune că aceste costuri de cercetare sunt sensibile la scară în timp ce multiplicarea experiențelor, spre exemplu, este un criteriu determinant al reușitei cercetării într-un domeniu de activitate strategică. Este cazul, spre exemplu, al semințelor pentru care se caută varietăți noi prin hibridare și sunt testate de mai multe ori. În același timp, *costul de ansamblu* este sensibil la scară deoarece volumul permite rentabilizarea informatizării.

1.2.2. Învățarea (experiența, ucenicia)

Fenomenul este destul de vechi, dar conceptualizarea sa prin curbe de experiență (formare) pare să fi fost propus pentru prima dată în 1936 de

inginerul Wright în industria aeronautică în SUA. El observase că prin considerarea totalului cumulat al orelor de lucru și al volumului cumulat produs, *media* (pe unitatea produsă) calculată a orelor cumulate se diminuea cu 20% la fiecare dublare a volumului cumulat produs. Acest model de evoluție a fost pe larg utilizat în ramura industrială menționată.

Exemplu. Modelul arată că dacă prima unitate produsă solicită 100 de ore, a doua solicită 60 de ore (medie: 80), a treia 50,631 ore, a patra 45,369 ore (totalul fiind atunci de 256 ore, respectiv o medie de 64 ore pe unitate), 20% mai puțin decât nivelul cumulat al celor două unități produse.

Funcția de experiență este de forma:

$$y = ax^b$$

unde - y este timpul mediu calculat al orelor cumulate;

- x este totalul cumulat produs;

- $b = \log(r) / \log 2$, r fiind coeficientul de experiență.

Pentru un coeficient de 20% (se poate vorbi de o curbă la 80%), avem

$$b = \log(0,8) / \log 2 = -0,322$$

Această funcție generează o relație liniară cu pantă negativă între logaritmi.

Câțiva ani mai târziu, în 1944, principalul client al sectorului, ministrul american al apărării, încredința lui Stanford Research Institute preocuparea de a valida legea experienței. Unul dintre cercetători, Crawford, care lucra la Lockheed, a stabilit că acesta era numărul de ore pe unitatea *suplimentară* produsă care se diminuea la fiecare dublare a volumului acestei producții cumulate.

Exemplu. Întreprinderea X a produs până în prezent 150 unități ale unui sistem radar. Aceasta consumă 30 000 ore mână de lucru. Primele 50 unități au consumat 14 250 ore. Societatea care trebuie să facă o propunere de preț pentru un contract de 100 unități, se întreabă ce volum de ore trebuie prevăzut.

Ea are în vedere ipoteza că în activitatea sa intervine efectul de experiență în sensul lui Wright. Dacă se presupune că acest proces răspunde funcției de tip $y = ax^b$, deci $\log y = \log a + b \log x$, avem respectiv:

$$b = \frac{\log(y_1 / y_2)}{\log(x_1 / x_2)}$$

Aici $y_1 = 14\,250/50 = 285$ și $y_2 = 30\,000/150 = 200$ și

$$b = \frac{\log(285/200)}{\log(50/150)} = -0,322$$

ceea ce dă $\log a = \log 285 + 0,322 \log 50 = 6,912$, deci $a = 1\,004$.

Funcția de experiență este:

$$y = 1\,004 \cdot x^{-0,322}$$

Ea este caracteristică unei curbe la 80%. Atunci, așa cum prevede întreprinderea, dacă volumul cumulat este de 250 unități, avem:

$$y = 1\,004 \cdot (250)^{-0,322} = 170.$$

Totalul orelor la un volum cumulat de 250 unități este $250 \times 170 = 42\,500$, respectiv 12 500 mai mult de cât nivelul de 150 unități. Societatea X poate prevedea 12 500 h pentru comanda de 100 unități. Notăm că primele 50 de unități solicitaseră 14 250 h, respectiv 285 fiecare, în timp ce pentru această comandă nivelul se reduce la o medie de 125 h. O curbă la 80% oferă rezultate spectaculoase.

Exemplu. Conform acestui model, presupunând întotdeauna un coeficient de experiență de 20%, dacă prima unitate solicită 100 h, a doua solicită 80 h, a patra 64 (20% mai puțin decât a doua).

Modelul Crawford arată, de asemenea, că $y = ax^b$, prin y înțelegându-se ultima unitate produsă. Acest model pare să fi fost mai mult utilizat de cât cel al lui Wright (Liao, 1988). El a fost verificat într-un mare număr de activități cu caracter repetitiv. S-a observat în capitolul precedent cum cabinetul de consiliere în strategie Boston Consulting Group (BCG, 1980) a fondat în anii 70 un celebru instrument de analiză strategică (matricea BCG), care se baza pe un concept analog, *curba experienței*, care determină o diminuare constantă în procentaj (în jur de 20%) a costurilor unitare la fiecare dublare a producției cumulate. Conceptul efectului de experiență nu este utilizat de Porter, care îi reproșează, în versiunea BCG, că amestecă destul de confuz efectele la scară cu cele de experiență. Curbele de experiență fac obiectul unei duble critici.

Mai întâi, aceea a unor autori cum este cazul lui Porter, care reproșează curbei clasice că fundamentează experiența numai pe *efectele de volum*. Pentru el, toate mecanismele legate de pricepere sunt pertinente; ele se pot aplica la orice activitate, respectiv și celei în care mâna de lucru nu este un factor dominant. Porter respinge ideea, foarte admisă în epoca în care matricea BCG era în vogă ca un efect de experiență cvasiautomat, care permite determinarea creșterii volumului unei surse generale de reducere a costurilor. O întreprindere care dorește să-și elaboreze strategia pe o dominație a costurilor, trebuie să o facă funcție de volum. Dacă sunt în joc alte mecanisme pe care nu le-a identificat, ea se expune catastrofei. Unii specialiști i-au atribuit lui Ford o eroare de diagnostic, în anii 70: pentru a fi competitiv, el acționa nu prin a avea în vedere volumele, ceea ce crezuseră conducătorii lui Ford, ci prin a căuta să diminueze costurile noncalității și complexitatea produselor (Abernathy și Wayne, 1977)

O a doua critică se sprijină pe faptul că efectul de experiență a fost

observat la origine în *industriile* manuale, în sensul pertinent al absenței în procesele moderne.

Mergând mai departe în același sens, Kaplan și Atkinson (1989, p.364) sugerează că învățarea nu a fost multă vreme decât manifestarea nepregătirii, ignorării realității industriale de către cabinetele de studii. Învățarea este un fapt suportat sau organizat? „Numeroase studii au arătat că performanța lucrătorului poate fi afectată de atitudinea șefului. Pornind de la aceasta, se ajunge la ideea că panta curbei de experiență poate fi afectată prin demersul proactiv al managementului.” (Teplitz, 1991, p. 59).

În fapt, practica arată că aceste curbe ale experienței nu sunt folosite în forma lor originară, dar rămân încă utilizate. Ora de lucru cedează locul de variabilă dependentă *costului de fabricație*; japonezii se bazează pe acest efect, la ei voluntarist, pentru a ordona fabricațiile. Lor li se atribuie formula „ $2V = 2/3C$ ” care arată că la fiecare dublare de volum costul este redus cu o treime (Pattison, 1989). Se estimează că (Sriram, Gupta, 1990) efectul de experiență rămâne în actualitate, chiar în atelierul modern flexibil. Observații făcute la General Dynamics, la începutul anilor 60, au arătat că mâna de lucru nu intervenea decât pentru un sfert în efectele de experiență, ceea ce demonstrează ideea unei actualități a curbei respective... în sectoarele în care durata de viață a unui produs sau activitate îl autorizează.

Exemplu. Pattison și Teplitz (1989) propun pentru modificările tehnologice aplicarea formulei:

panta curbei de învățare nouă = panta veche + (1 – panta veche) proporția mâinii de lucru fiind eliminată.

Presupunem o curbă la 80% ce corespunde legii Crawford: $y = 200x^{-0,322}$, ceea ce înseamnă că prima unitate costă 200, a doua costă 160. Mâna de lucru explică 25% din experiență.

Se automatizează procesul (eliminarea mâinii de lucru). Noua rată este:

$$0,8 \times (1 - 0,8) \times 0,25 \times 1 = 0,85$$

Noul coeficient b este $\log(0,85/\log 2) = 0,234$. Noua lege este $y = 200x^{-0,234}$.

1.2.3. Configurația utilizării capacităților

Existența costurilor de capacitate generează costuri unitare cu atât mai ridicate cu cât nivelul de activitate este mai redus. Nivelul de utilizare a capacităților este, în astfel de condiții, un element critic. O puternică variație sezonieră în care întreprinderea caută să descopere punctele de activitate constituie un factor de costuri ridicate. Pe termen lung, chestiunea este de a ști în ce măsură întreprinderea își poate ajusta

capacitățile la nevoi, pe măsură ce volumul produselor se modifică. Aceasta înseamnă că *întreprinderea* trebuie (atunci când calculează costul complet al unui produs), să considere nivelul mediu de utilizare a capacităților care nu va fi fără îndoială folosit în proporție de 100% și variația așteptată în jurul ratei medii de utilizare.

1.2.3.1. Nivelul mediu de utilizare a capacităților

Exemplu. Se poate evoca aici un caz celebru. Directorul financiar de la General Motors, Brown, pusese la punct, la începutul anilor 1920, o modalitate care a făcut școală în calculul *prețului normal*, respectiv a unui preț de dorit din punct de vedere financiar și strategic. Este vorba de un calcul strategic, deoarece el putea să ducă la abandonarea unui model pentru care General Motors nu ar fi putut să obțină în mod durabil un preț normal.¹⁾

a) Du Pont de Nemours pusese la punct un sistem parțial mult mai devreme, pentru motivarea vânzătorilor: pe baza unui nivel normal de activitate, se calcula prețul de vânzare minim care degajă ROI dorit, apoi vânzătorii obțineau prime asupra cifrei de afaceri care era superioară rezultatului depășirilor de preț sau de volum (Johnson, 1975, p. 200). Dar aceste calcule de norme erau lunare, probabil mai puțin „strategice” decât cele de la General Motors. Pe planul inovațiilor manageriale de la GM din acea perioadă, se poate consulta Dale (1956), Johnson (1975, 1978), Johnson și Kaplan (1987), Kuhn (1986), Sloan (1963). Formula lui Brown a fost reinventată de un comitet de cercetare de la National Association of Accountants americană (acum Institute of Management Accountants) în 1959 (NA, 1959, p. 43-48)).

Fie ipotezele din tabelele 5.1. și 5.2. reluate de Brown¹.

Tabelul 5.1. – Metoda General Motors: modelarea activului pentru un nou model de automobil

Posturi de activ	Exprimate în procente din CA	Exprimate în procente din costul de producție
Disponibilități	5	
Creanțe-clienți	10	
Stocuri de materii și producție în curs de execuție		16,666
Stocuri de produse finite		8,334
Imobilizări (vezi tabelul 5.2)		37,500
Totalul activului	15	62,500

¹ Vezi Brown (1977) unde este reprodus articolul original. El a fost preluat de adjunctul lui Brown, Albert Bradley, care devine președinte la General Motors, în NACA Bulletin, volumul 8, nr.9 din 1^{er} Janv. 1927 (rețipărit cu faximile grafice de gestiune ale epocii în NAA, 1990). Cazul GM figurează în mod curent în manualele americane.

Tabelul 5.2. – Metoda General Motors: calculul specific al imobilizărilor

Calculul relativ la imobilizări	
Suma brută în dolari	15 000 000
Capacitatea anuală maximă de producție (unități produse)	50 000
Capacitatea anuală utilizată	80%
Cost unitar previzional de producție (\$)	1 000
Suma imobilizată în procente din costul de producție	37,5

Acest calcul se bazează pe o ipoteză de utilizare medie a capacităților de 80%. Se proceda la o previziune a costurilor de fabricație a modelului, apoi la o previziune a nevoilor de capitaluri (active). Posturile de activ erau exprimate funcție de prețul de vânzare, sau de costul de producție. Prețul de vânzare era calculat pentru a permite o rentabilitate dată, definită drept raport al rezultatului la active (în engleză return on investments sau ROI). Brown puse la punct formula ROI la Du Pont de Nemours în 1912 (acesta era responsabil financiar).

Se presupun costuri de distribuție de 7% din vânzare. Se dorește ca ROI al noului model să fie 20%. La ce preț de vânzare este realizat acest obiectiv?

P fiind prețul de vânzare, C costul unitar de fabricație și A totalul activelor, rezultatul devine:

$$\begin{aligned}
 (P - C)Q - 0,07PQ &= 0,20A \\
 &= 0,20(0,05PQ + 0,1PQ + 0,166CQ + 0,0833CQ + 0,375CQ) \\
 &= 0,20(0,150PQ + 0,625CQ)
 \end{aligned}$$

Respectiv:

$$0,93PQ - CQ = 0,03PQ + 0,125CQ.$$

Din această relație dintre P și C se obține:

$$P = \frac{1 + 0,125}{1 - 0,100} C = 1,250C$$

Deci, pentru $C = 100$, $P = 1\,250$. Acest preț numit normal, asigură, în ipotezele reținute, o rentabilitate de 20% a activelor.

1.2.3.2. Variațiile ratei de utilizare a capacității

Al doilea element care dă importanță noțiunii de profil de utilizare a capacităților, este variația așteptată în jurul ratei medii de utilizare. Ea poate fi necesară deoarece investiția în imobilizări fiind comună, nu poate

fi ajustată sistematic nevoilor. Ea este de asemenea funcție de fluctuațiile previzibile ale cererii.

Calculul costului complet determină ipoteza activității și subactivității prevăzute eventual. Metoda de calcul care permite în același timp definirea costului complet al unui produs și apariția costului subactivității, este *imputarea rațională*.

Atunci când întreprinderea suprainvestește în rațiunea indivizibilității imobilizărilor, ea este constrânsă la o adevărată risipă: anumite costuri nu au contrapartidă productivă, ele sunt suportate pentru a deține capacități subutilizate. S-a observat că aceste cheltuieli neproductive sunt numite *cost de subactivitate* în imputarea rațională.

Exemplu. Atunci când costurile de capacitate sunt 1 000 K€ și când ele nu autorizează o activitate de 500 unități pe perioadă și activitatea reală este de 400 unități, întreprinderea nu transformă în produse decât 80% din costurile sale de capacitate. Cele 20% restante sunt considerate drept risipă, respectiv un cost neproductiv. Costul de subactivitate este în acest caz de 200 K€.

Exemplu. Presupunem costul de capacitate de 14 000 K€ pe an și previziunile activității cele din graficul 5.1. Întreprinderea consideră că nivelul normal de utilizare a capacităților este de 80%, ceea ce corespunde unei fabricații anuale de 8 000 unități, ținând seama de timpul de oprire prevăzut pentru mentenanță. Media prevăzută este de 70%, respectiv 7 000 de unități. Conform imputării raționale calculul va fi următorul, *pentru ansamblul celor patru ani avuți în vedere:*^{a)}

- costuri imputate produselor: $56000 \times 0,7/0,8 = 49\,000$ K€

- costuri de subactivitate: $56\,000 \times 0,1/0,8 = 7\,000$ K€

Costul de subactivitate *anual* (mai clasic) este de $14\,000 \times 0,2/0,8 = 3\,500$ K€, anii 1 și 2, și 0 K€ anii 3 și 4.

Această informație pune în evidență o componentă a evoluției costurilor. Dacă se calculează costul complet mediu al produselor, se știe că la un cost anual mediu de 14 000 K€, și o producție anuală medie de 7 000 unități, costul unitar este de 2 K€. În fapt, în această sumă se poate observa descompunerea următoare:

costuri „utile” = $14\,000 \times (0,7/0,8) \times 7000 = 12\,250/7\,000 = 1,75$ K€

cost de subactivitate = $14\,000 \times (0,1/0,8) \times 7\,000 = 0,25$ K€.

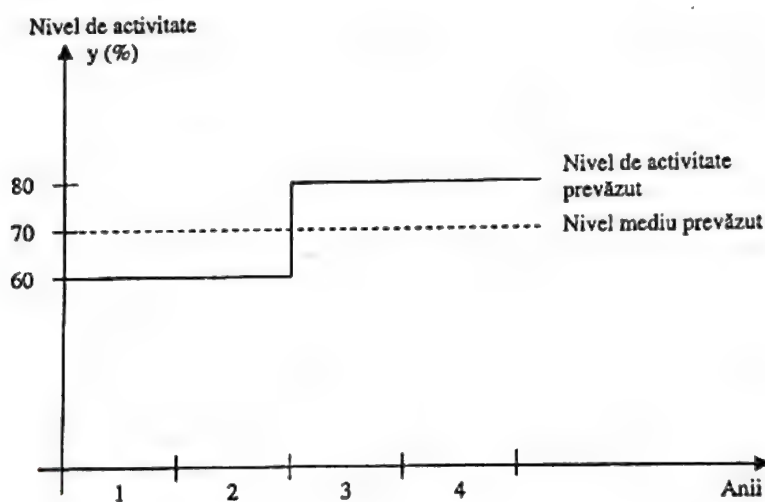
Decizia strategică se poate exercita asupra costului de subactivitate în scopul de a-l reduce.

a) Acest calcul nu este obișnuit în contabilitate, în care se raționează de obicei în valori *anuale*.

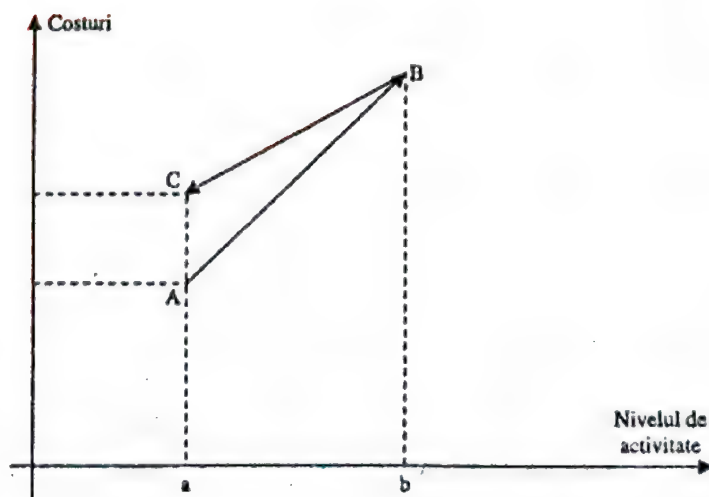
Subactivitatea are un cost, așa cum vom vedea. De asemenea, atunci când variațiile în jurul mediei sunt puternice, întreprinderea caută să-și moduleze costurile de structură. Se ajunge ca aceasta să fie posibil, dar

reducerea este în parte compensată printr-un cost de ajustare și de remanență a cheltuielilor. Într-adevăr acestea nu sunt complet reversibile, în sensul că întreprinderea nu poate, atunci când activitatea se reduce, să suprima toate cheltuielile pe care creșterea ei solicită să le angajeze (în graficul 5.2.), parcursul *aba* costă mai scump decât menținerea în *a* și *abab* decât trecerea lui *a* în *b*. Variațiile de activitate pot conduce întreprinderea să nu angajeze anumite costuri de structură și să le înlocuiască prin costuri variabile (colaborări, personal temporar), pe moment mai puțin eficiente, dar pe total mai puțin costisitoare. S-a subliniat uneori că una din performanțele întreprinderilor japoneze era capacitatea lor de a-și adapta activitatea.

Graficul 5.1. – Efectele creșterii în sarcină



Graficul 5.2. – Remanența costurilor



2. „Carta” conducerii

Ce costuri trebuie observate? Pe ce orizont? Pentru a le compara cu ce? Iată trei întrebări care definesc carta conducerii.

2.1. Analiza costurilor pe produse-piețe și clientele

Pentru un produs dat, varietatea piețelor și, în fiecare piață, cea a cheltuielilor, pot influența costurile și nevoile de finanțare în multiple moduri. Ele pun în joc activitățile comerciale, logistice și de service a clientului, de stocare și au consecințe asupra funcției financiare prin intermediul condițiilor de plată a clienților. Dacă întreprinderea urmărește o strategie de dominație prin costuri, aceasta se poate manifesta asupra costurilor din afara producției; dacă ea urmărește o strategie de diferențiere, dezvoltarea serviciilor propuse clienților poate crește ușor costurile care le sunt corelate. Și legea de omogenitate a costurilor conform căreia costul unui produs nu este o informație semnificativă pentru management decât dacă nu este sensibil diferită în viziunea clienților cărora le este vândută sau a rețelelor de distribuție pe care le tranzitează.

În celelalte cazuri, analiza costului unui produs trebuie să acționeze mai departe și să integreze diferențele generate de diversitatea clienților și rețelelor. Are sens costul unitar al produsului P vândut clientului C prin intermediul rețelei R, nu costul mediu al produsului P.

Exemplu. O întreprindere care fabrică componente electronice poate interveni asupra piețelor diverse cum sunt automobilul, bunurile de mare consum, jucăriile, armamentul și, aflându-se în fața unor clienți de dimensiuni foarte diferite.

Exemplu. „Kanthal, un fabricant de radiatoare, a analizat rentabilitatea clienților săi și a descoperit că raportul binecunoscut 80-20 (80% din vânzări sunt generate de 20 % din clienți) trebuie revizuit. Acest raport era în realitate de 20-225: 20% din clienți aduceau 225 din beneficii. Cu 70% din clienți, întreprinderea era în echilibru și 10% din clienți pierdeau 125% din beneficii. Clienții lui Kanthal, care provocaseră cele mai mari pierderi figurau printre cei la care volumul vânzărilor era cel mai important. [...] O întreprindere mică nu riscă să piardă sume importante de bani cu un client mic. În schimb, clienții importanți și puțin rentabili solicită prețuri scăzute, livrări frecvente de loturi de dimensiuni mici, resurse considerabile la nivel tehnic și comercial, și modificări de produs.” (Cooper, Kaplan, 1991).

Metoda UVA a pus în evidență în mod frecvent legi de acest tip (Fieves și Zaya, 1999).

2.2. Costurile în ciclul de viață al produsului

O altă chestiune majoră este cea a reprezentativității unui cost „neașteptat”. Ciclul de viață al unui produs sau al unui proces generează o evoluție a structurii costurilor pe care le consumă și viziunea instantanee riscă să fie superficială.

Conceptul de cost al produselor pe ciclu de viață (life-cycle costing sau LCC) constă (Berliner, Brimson, 1988, p. 241) în „acumularea costurilor activităților care survin în cursul integralității ciclului de viață al unui produs, de la concepere și până la abandonarea sa de către fabricant și consumator.” Această abordare globală a costurilor nu este recentă (Dean, 1950), dar ea este difuzată în ultima vreme. Se pare că ea a fost dezvoltată în anii 60 de Ministerul Apărării al SUA, care controla procesul întregului ciclu de viață al sistemelor de arme: cercetare, dezvoltare, concepere, fabricare, instalare, utilizare, mentenanță, declanșare; tot atât de multe faze care generează costuri, adesea interdependente și legate de legi cu evoluții diferite.

Tehnica LCC a rămas multă vreme o afacere a întreprinderilor care lucrează pe proiecte. În anii 80, industriașii sectoarelor sunt pe punctul de a fi interesați. Ei se vor afla în fața unor situații similare care generează gestiunea pe bază de proiecte: durata de viață a unui produs, uneori foarte diminuată (14 luni în microinformatică), dar cheltuielile de concepție ridicate, o importanță critică adusă capacității de a lansa rapid un produs nou fără a se îndatora în viitor prin evoluții costisitoare (prețul de vânzare concurențial se diminuează mai rapid decât costul; lansarea tardivă generează pierderi ale unor marje importante); importanța esențială este de a asigura conceperea produsului în manieră performantă, cunoscând costurile industriale ce nu vor fi reversibile sau ajustabile, ce reflectă durata de viață viitoare scurtă. Aceste costuri trebuie optimizate înainte de producție.

Sistemele contabile se interesează de natura cheltuielilor în momentul constatării. În acest caz, este importantă influențarea deciziei. Schema din graficul 5.3. a devenit astfel foarte cunoscută. Reluată de CAM-I, într-o lucrare a lui Blanchard (1978), aceasta evaluează la 95% din costurile totale generate de un produs de-a lungul vieții sale, parte determinată înainte de lansarea în fabricație, în timp ce numai 20% din acest total sunt efectiv constatate.

Metoda LCC trebuie să ne învețe administrarea costurilor determinate în întreprindere, de propriile produse, dar și costurile pe care le generează la utilizatori. Aceste două aspecte sunt complementare (Arrto, 1994).

2.2.1. Costurile determinate în întreprindere

Constatarea are în vedere două aspecte:

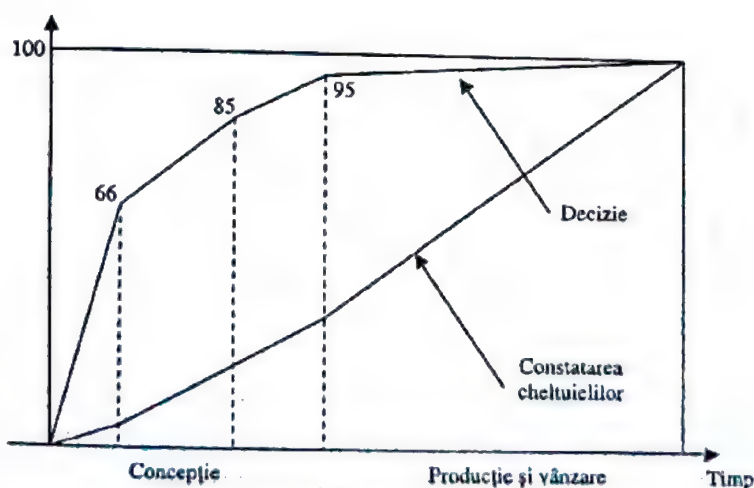
- trebuie să fim capabili să calculăm și să optimizăm un cost complet înaintea luării deciziei de lansare;

- analiza structurii costurilor de-a lungul ciclului de viață (graficul 5.4., după Berliner și Brimson, 1988) trebuie să conducă la înțelegerea relațiilor pe care le întrețin în timp costurile activităților, o economie imediată putând însemna o penalitate viitoare. Este vorba de identificarea secvențelor de activități critice: aceasta implică o adaptare a contabilității de gestiune la evoluția priorităților de-a lungul ciclului de viață a unui produs.

Conform graficului 5.3., contabilitatea de gestiune nu trebuie să se concentreze asupra fazei de fabricație și de vânzare, ci trebuie să intervină asupra finalizării și conducerii funcțiilor în amonte.

Exemplu. Doblin și Ardoin (1989, p. 127) arată modul în care reorganizarea studiilor a contribuit la redresarea situațiilor la Renault și grupul Fiat: „Inginerii nu înțeleg întotdeauna necesitatea costurilor acestor modificări care sunt considerate indispensabile. Dar ele pot duce la modificarea costului complet cu 15-20% între începerea studiului și comercializarea produsului. [...] O modificare cu 200F pentru un vehicul construit în 2000 de exemplare pe zi costă mai mult de 80 milioane franci pe an.

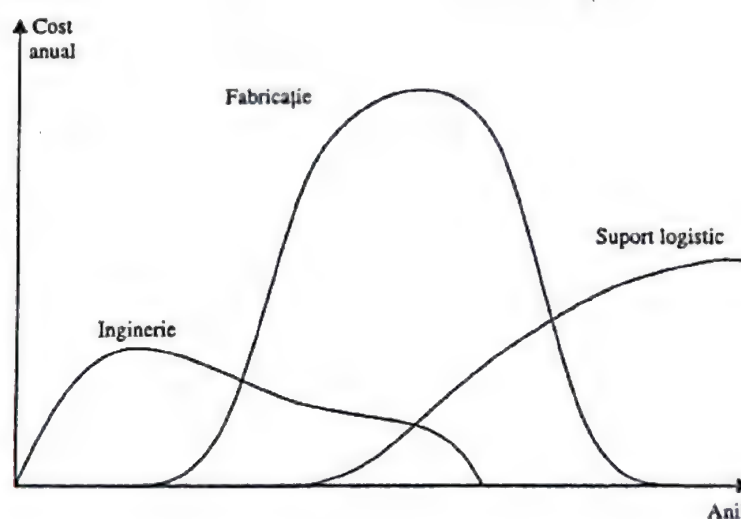
Graficul 5.3. – Decalajul dintre acțiunea asupra costurilor și constatarea lor



Finalizarea constă în a solicita celor care au conceput produsele respectarea „costurilor țintă” (target costing). Acest demers a fost explicat la finele anilor 80 de autorii japonezi. (Monden și Hamada, 1991; Makido, 1989, Monden, 1989, Tanaka, 1989) și există o literatură importantă în acest

sens. Demersul constă într-un proces în care marketingul are un rol conducător în fixarea prețului de vânzare. Prețurile sunt definite conform posibilităților piețelor; marja dorită fiind dedusă din prețul țintă, se cunoaște astfel acest preț la care va trebui realizat noul produs. Pentru a realiza costul țintă sunt utilizate tehnici mai vechi, între care și *analiza valorii*. Această metodă, numită și ingineria valorii, a fost experimentată în cursul celui de-al doilea război mondial în scopul reducerii costurilor materiale. Era vorba de identificarea funcțiilor îndeplinite de un obiect, ierarhizarea și întrebarea asupra utilității pentru a căuta apoi să le realizeze la cel mai just cost material. Demersul a fost desăvârșit în anii 60 de General Electric sub denumirea de analiză funcțională (*cross functional analysis*). Era vorba de aplicarea în organizarea întreprinderii care scotea în evidență contribuțiile entităților la procesele desfășurate prin intermediul activităților furnizate de fiecare entitate și identificarea rolurilor acestora în procese. Aceasta a fost la origine ceea ce înseamnă astăzi Activity Based Management (Johnson, 1992).

Graficul 5.4. – Structura instabilă a costurilor de-a lungul ciclurilor de viață ale produsului



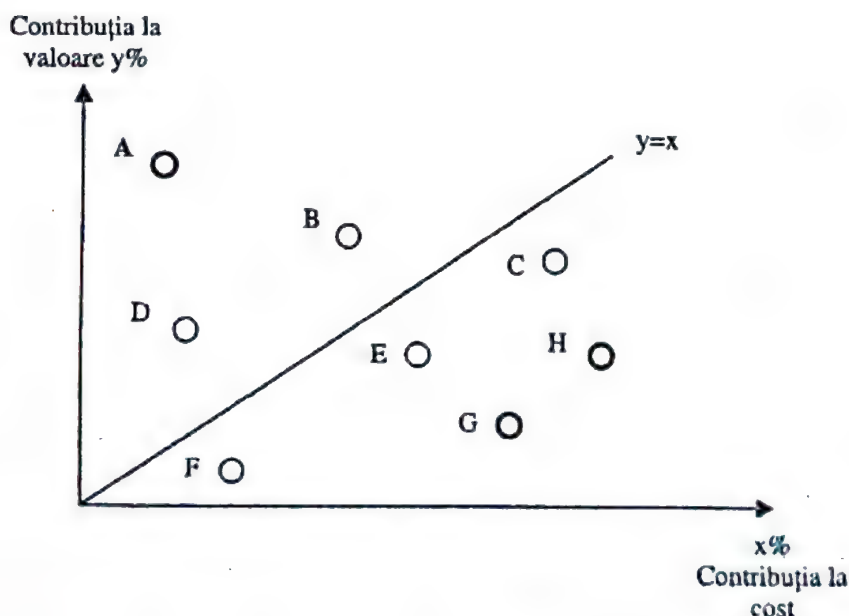
În analiza funcțională sau analiza valorii un produs este descris drept un ansamblu de funcțiuni oferite cumpărătorului, funcțiuni pe care trebuie să le optimizeze raportul dintre contribuția la cifra de afaceri și contribuția lor la costul complet al produsului. Astfel, se identifică „valoarea” componentelor parte a principiului.

Valoarea componentei (sau subansamblului) = [Valoarea funcției pentru client] x [Contribuția componentei la funcțiune]

Ceea ce presupune cel puțin teoretic o componentă care poate participa la mai multe funcții, este creșterea părții fiecărei funcții în valoarea finală atribuită de client, și contribuția fiecărei componente la fiecare din aceste funcții. Comparând partea fiecărei componente în costurile contribuției la funcțiile evaluate de client se poate obține un sistem de scoruri. Acesta pornind de la principiul – naiv și contestabil – conform căruia o componentă care contribuie cu $y\%$ la valoarea produsului trebuie să reprezinte mai mult de $y\%$ din costul său complet, conform unui principiu expus de Yoshikawa, Innes și Mitchell (1994, 1995).

Exemplu. Horwath (1995) propune exemplul ceasului deșteptător „reveille matin” pentru care sunt definite nouă funcții (facilitatea lecturii, adaptabilitatea, liniștea etc.). Ele sunt clasificate și această clasificare este transformată în scoruri, care vor servi drept referință pentru studiul componentelor (pile, motor, cutie, sonerie etc.) care contribuie la aceste funcții. O componentă care are un aport de 30% la o funcție ce contribuie cu 25% la valoarea produsului și cu 60% la o altă funcție cu o contribuție de 40% din valoarea produsului, participă în acest context cu $(0,30 \times 0,25) + (0,60 \times 0,40) = 31,5\%$ la valoarea produsului. Se consideră că o componentă a cărei cost, în procente din costul total, depășește contribuția la valoare trebuie să facă obiectul unui studiu specific de reducere a costului. Aici sunt prioritare (graficul 5.5.) componentele G și H.

Graficul 5.5. – Analiza cost-valoare prin funcția unui produs



Industriașii japonezi completează acest demers cu altul diferit, *kaisen costing*, care are loc în faza de fabricație a produselor existente. Vom reveni pe această temă în partea a treia (capitolul 7, 2.1.2.).

Gestiunea prin costuri țintă (CMA, 1994; Horwath, 1995; Dutton,

1996) este reprezentativă în special pentru evoluția managementului costurilor. Ea reprezintă manifestarea prin excelență a acestei întoarceri spre amonte, spre cauzele „performanței” și sursele majore ale productivității, care conduc la dezbaterile desfășurate astăzi în management: transversalitatea, analiza proceselor. Pentru contabilitatea de gestiune, aceasta reprezintă o sfidare: prevederea costurilor care nu există încă. Dimensiunea organizațională nu este cea mai mică; în universul instabil (Lorino, 1994), „aptitudinea de a învăța” a întreprinderii constituie o sursă importantă de creștere. Diferitele calificări profesionale sunt invitate să comunice în limbajul costurilor viitoare ale produsului în curs de dezvoltare. Nu este suficientă definirea unei ținte de cost, ci ar trebui să se refuze (pe subansamble și prin funcția îndeplinită de produs), identificarea diferenței dintre aceste costuri și cele estimate conform unor metode constante, și, pentru a face să dispară această diferență, prin reunirea competențelor și definirea proceselor pentru capitalizarea experienței și progresului.

Trebuie inventariate costurile pe care opțiunile examinate vor putea să le modifice direct sau indirect într-o logică de *cost complet*. Scopul constă, odată în plus, în actualizarea legăturilor cauză-efect dintre un cost și un inductor, el însuși cauzat de alegerea concepției și nu prin „repartizarea” cheltuielilor generale la costurile industriale. Pentru identificarea costurilor provocate de una din funcțiile unui produs, trebuie să se poată remonta consecințele pe care aceasta le are asupra serviciilor generale ale întreprinderii. Acest „parcurs” trece prin identificarea cauzelor de declanșare a prestațiilor interne, respectiv prin evidențierea relațiilor dintre procesele de fabricație – vânzare și procesele de suport (capitolul 4, 2.2.). Suntem departe de ceea ce pot aduce metodele simpliste. Horwath arată că Volkswagen a depășit deja acest nivel. În industriile în care costurile de dezvoltare a produselor noi este foarte ridicată, problema este de a trece de la costul țintă la investiția țintă a cărei analiză presupune 5 criterii diferite. Nu se administrează numai marjele, ci o rentabilitate globală pe durata vieții unui model.

Totuși, consecințele tehnice sunt exploatate printr-o compartimentare a funcțiilor, specialiști în marketing, contabilitate și alte tehnici fiind gata să coopereze. Există încă o largă delimitare între practica costurilor țintă din Japonia (se spune că metoda a fost inventată la Toyota în anii 60) și maniera în care metoda a devenit sursă de inspirație în Occident, în special SUA. Așa cum subliniază Lorino (1994), prezența instrumentelor nu garantează realitatea practică, strâns legată de capacitatea de învățare a întreprinderii,

care presupune o cultură de cooperare, o comunicare dintre diverse profesii, o aplicare reală a procesului de cunoaștere a „simulării viitorului în lumina trecutului” și capitalizarea soluțiilor noi. În timp ce costul țintă (obiectiv) este utilizat de toate întreprinderile din industria automobilelor din Japonia, peste 80% din firmele de construcție electrică și mașini – unelte, acest demers nu este utilizat decât în proporție de 30% în industria chimică și farmaceutică, o proporție ceva mai mică la firmele din industria alimentară și de nici o întreprindere din sectorul hârtiei. Rămân de analizat factorii care determină relevanța sau fezabilitatea acestei tehnici: strategia, forța concurenței, tehnologia, gradul de cooperare cu furnizorii, gradul de integrare verticală, durata de viață a produselor, duratele comparate ale vieții și concepției lor, repartizarea costurilor predeterminate de diferitele faze ale ciclului de viață, reversibilitatea opțiunilor de dezvoltare, dinamica inovării, localizarea actorilor etc. Utilizarea sa însăși pare, în orice caz, să pună în discuție relevanța cartei strategiilor elaborate de Porter, în care se opun, dominația prin costuri și diferențierea, opoziție apreciată superficială de japonezi. Pe de altă parte, studii empirice pun în discuție anumite aspecte negative ale costului țintă (Kato ș.a., 1995).

Exemplu. Cunoaștem că Daihatsu a trecut la costul țintă după ce a practicat analiza și ingineria valorii în anii 60. El a arătat marile dificultăți de integrare a acestui proces în cadrul echipelor de dezvoltare a produselor. Matsushita la rândul său, a constatat o prelungire a duratei de dezvoltare noilor sale produse iar ingineria concurenței arată că aceste elemente sunt mai dificil de condus.

Dictatura marketingului în definirea criteriilor valorii produselor tinde să conducă la o segmentare exagerată a piețelor și variantelor care se pot recunoaște cu dificultate, așa cum s-a întâmplat cu gama Nissan, respectiv reapariția semnelor unor neajunsuri, ceea ce s-a întâmplat în SUA în anii 70, după Drucker, Johnson și Kaplan. Apar rivalități între marketing și producție, producătorii înțelegând cu greutate că le sunt solicitate eforturi mai importante, în timp ce observau creșterea peste măsură a costurilor de comunicare. Se recunoaște că presiunea la scăderea continuă a costurilor, mai ales la Toyota, se exprimă printr-o reportare sistematică a eforturilor colaborărilor, pentru a face față orelor suplimentare neplătite acceptate de personalul japonez.

Aceste practici reflectă voința direcției generale de a incita inginerii de concepție să integreze în alegerile lor preocupări privind costurile și rentabilitatea. Se are în vedere un parteneriat dintre contabilitate și operatori. Această idee este observată în remarcă unui inginer al diviziei

Hewlett – Packard (Cooper și Turney, 1991, p. 94): „Am creat un întreg ansamblu de relații dintre contabilitate, cercetare – dezvoltare, fabricație și marketing. Am progresat în înțelegerea activității diviziei.”

Într-un alt comentariu se menționează (ibidem, p. 99): „Obiectivul, nu este de calcula consecințele economice și financiare ale deciziilor individuale ale inginerilor. Aceasta nu este necesar din moment ce, în colectiv, deciziile lor ne vor conduce acolo unde vrem să ajungem – la componente comune, componente standard pe toată linia de produse, modificări ale produselor existente care fac apel la componentele existente. Eu sunt mai interesat să știu că evoluția merge spre standardizare decât spre afirmația că înlocuind două piese diferite printr-o piesă comună economisim exact 4,93 dolari.”

Prioritatea este de a identifica inductorul de cost, nu în mod obligatoriu pe baza unor calcule complexe. În astfel de condiții ne aflăm mai mult în domeniul ABM decât în ABC.

2.2.2. Costurile determinate la utilizator

Întreprinderea trebuie să examineze ciclul de viață al produsului din punctul de vedere al utilizatorului, pentru care el reprezintă o resursă și nu un obiect care generează costuri viitoare. O extindere a demersului „costurile ciclului de viață sau LCC” pune astfel în evidență *costurile care, pentru utilizator se adaugă la prețul plătit la vânzător*. Într-o strategie de diferențiere, această cunoaștere a costurilor este fundamentală pentru vânzător. Aplicarea sa, așa cum o arată următoarele două exemple, se bazează pe studiul conjunct al scărilor de valoare ale vânzătorului și utilizatorului.

Exemplul 1 (White și Ostwald, 1976). O societate de construcții aeronautice compară ofertele societăților A și B, privind o instalație concepută pentru simularea presiunilor ridicate. Tabelul 5.3. rezumă datele tehnice. Cumpărătorul prevede o funcționare de 2920 ore pe an pentru această instalație. Această ipoteză conduce la costuri conform tabelului 5.4. Propunerea societății B se dovedește mai costisitoare decât cea a societății A. Se observă că B trebuie să lucreze cu prioritate pentru ameliorarea competitivității: costul de funcționare (puterea electrică) și mentenanța curentă (frecvența opririlor și timpul de intervenție), aspecte în care A dispune de un avantaj care compensează costul său mai ridicat.

Tabelul 5.3. – Componentele costului celor două oferte

	Societatea A	Societatea B
Preț de cumpărare (€)	2 000 000	1 800 000
Durata de viață (ani)	2	2
Cost de instalare (€)	30 000	40 000
Efective necesare în funcționare (oameni/an)	1	1,5
Costul orar al mâinii de lucru (€)	75	75
Timpul mediu dintre două opriri pentru mentenanță grea (ore)	500	500
Durata de intervenție (ore)	40	30
Ciclul de mentenanță curentă (ore)	180	135
Durata de oprire pentru mentenanță curentă (ore)	4	18
Costul orar de mentenanță (€)	230	230
Costul pieselor și furniturilor pe doi ani, procente din prețul de cumpărare	1%	0,8%
Puterea (kwh)	8	9,5
Costul kwh (€)	0,25	0,25

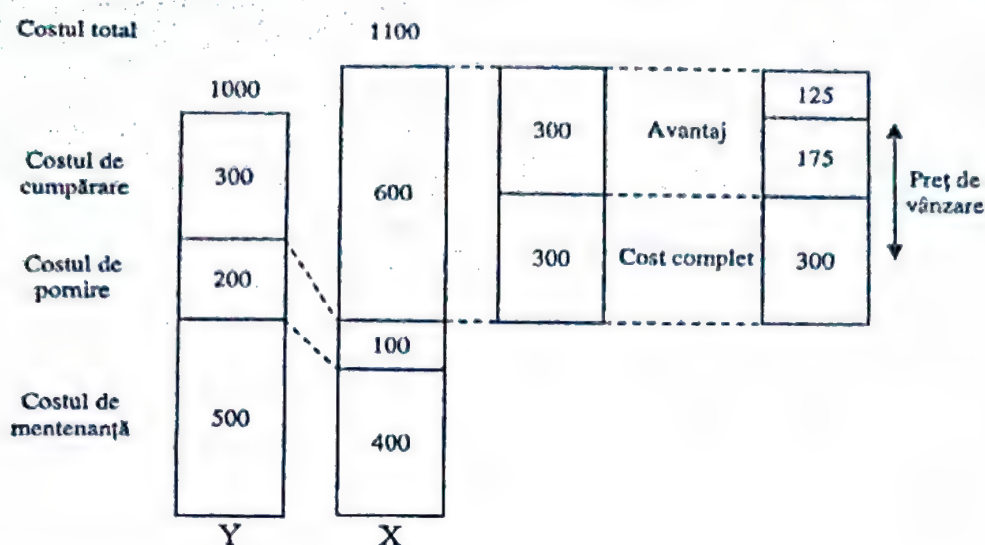
Tabelul 5.4. – Calculul costurilor pentru utilizator

	Utilaj A		Utilaj B		Diferența (A-B)	
	Anul 1	Anul 2	Anul 1	Anul 2	Anul 1	Anul 2
Costul de cumpărare	2 030 000		1 840 000		190 000	0
Prețul de cumpărare	2 000 000		1 800 000		200 000	0
Cheltuieli de instalare	30 000		40 000		-10 000	0
Costul de funcționare	295 560	304 760	470 975	467 915	-175 415	-163 155
Mâna de lucru	219 000	219 000	328 500	328 500	-109 500	-109 500
Electricitate	5 840	5 840	6 935	6 935	-1 095	-1 095
Mentenanța curentă	14 720	14 720	86 940	91 080	-72 220	-76 360
Mentenanța grea	46 000	55 200	41 400	41 400	4 600	13 800
Furnituri	10 000	10 000	7 200		2 800	10 000
Total	2 925 560	304 760	2 310 975	467 915	14 585	-163 155
	2 630 320		2 778 890		-148 570	

Exemplul 2. Un demers interesant este propus de Forbis și Mehta (1981). Un produs Y (schema 5.1.) costă, pe ansamblul duratei sale de viață, 1000 € la utilizator, respectiv 300 € în cost de cumpărare, 200 € costuri de instalare, 500 € în diverse costuri de întreținere ulterioare. Un alt produs X, pe care cumpărătorul îl compară cu Y, generează cheltuieli de instalare de numai 100 € și cheltuieli de mentenanță de 400 €. Clientul este gata să plătească X cu 200 € mai mult decât Y, respectiv 500 €, presupunând că el apreciază produsele echivalente în termeni de servicii aduse.

Se presupune că în fapt clientul este gata să plătească produsul X cu 600 €, ținând seama de utilitatea pe care el o apreciază superioară. Presupunem că furnizorul ajunge la un cost complet de 300 € pentru X. El dispune de ceea ce Forbis și Mehta numesc un avantaj concurențial, ce corespunde diferenței dintre prețul până la care produsul său va fi preferat (600 €) și costul său complet (300 €). Se presupune că prețul este de 475 €, cel al lui X fiind de 300, cumpărătorul fiind supus unei „incitări la cumpărare” de 125 € în favoarea lui Y.

Schema 5.1. – Calculul „incitării la cumpărare” conform Forbis și Mehta



2.3. Comparația cu exteriorul și benchmarking-ul

Comparația ulterioară nu privește în mod obligatoriu numai concurenții, ale căror informații pot fi greu de obținut, deși unii profesioniști gândesc contrariul.¹

Costul unui concurent nu se poate estima pe baza unor informații incomplete, decât în măsura în care aceste informații pot alimenta un model de calcul adecvat. Dacă întreprinderea se limitează la repartiții și imputări grosolane ale propriilor cheltuieli, ea este rău plasată pentru a exploata unele semnale pe care le poate atribui costurilor altora. Dar această exploatare presupune o a doua condiție: modelul de costuri al întreprinderii trebuie să fie aproximativ transpozabil concurenților, respectiv scara lor de valori să fie analogă. Dacă gamele sunt diferite, strategiile de diversificare și de interconexiuni sunt specifice, studiul va fi mult mai incert.

Exemplul 1. Rickwood ș.a. (1990) arată modul în care o întreprindere, observând marja afectată de un concurent, a ajuns la identificarea costurilor agresorului, la simularea reacțiilor la propria replică și la evaluarea probabilității de rezistență pe care ar avea-o într-un război al prețurilor. Acest rezultat a fost posibil pentru că întreprinderea efectua studii de marketing și își lua precauția de a menține în gama sa un produs comparabil cu cel al concurentului. Contractele cu clienți comuni (lanțurile de distribuție) și cu furnizorii de utilaje permiseseră evaluarea destul de precisă a costurilor concurentului.

¹ Ardoin și Doblin (op.cit., 1990) explică de ce adesea este posibilă vizitarea reciprocă a instalațiilor concurenților.

Exemplul 2. În grupul Johnson, managerii diviziei însoțesc propriile propuneri bugetare cu o estimare a rezultatelor financiare previzionale ale concurenților (Simons, 1998).

Analiza costurilor concurenților este o tehnică de mare întindere care presupune o cercetare sistematică a unor informații multiple asupra strategiilor, deciziilor, instalațiilor și instrumentelor, furnizorilor, clienților lor. Ea începe desigur cu informația financiară.

Aceasta ajută cercetarea, oferind date fiabile pe categorii de activitate pentru întreprinderi diversificate și cu funcții importante, așa cum prevede sistemul dezvoltat de PCG 1982 (Emmanuel și Gray, 1977).

Exemplu. Societatea Caterpillar este fără îndoială un exemplu de rigoare în acest tip de abordare, care se bazează pe o analiză efectuată de o echipă plurifuncțională și pe etape de validare multiple, pentru a termina prin construcția contului de rezultat fictiv al concurentului în ipoteza în care el ar fi fabricat produsele întreprinderii în aceleași cantități. Această constatare arată nivelul avantajului competitiv eventual al concurentului și permite precizarea obiectivelor și metodelor de reducere a costurilor (Jones, 1988).

O analiză a situațiilor financiare ale concurenților poate permite avansarea câtorva ipoteze, evident globale. Se poate porni de la cazul prezentat de Shank și Govindarajan (1993).

Exemplu. Societatea Baldwin fabrică biciclete. Bilanțul și contul său de rezultate simplificate sunt prezentate în tabelul 5.5. și 5.6. Societatea dispune de o capacitate de producție de 133 000 de unități pe an și produce actualmente 100 000, piața fiind puțin activă. Marja privind costurile variabile a societății Baldwin este în medie de 43,2 \$ pentru un preț de vânzare mediu de 110 \$ și costurile sale de capacitate sunt de 3,8 milioane. Acest total cuprinde mai ales integralitatea costurilor din afara producției. Situația financiară și informația obținută asupra concurenților lui Baldwin arată marje privind vânzările după impozit de ordinul a 5%, marje asupra costurilor de producție care sunt de 30-35%. Rata vânzărilor la active este de 1,5. Levierul (active/capitaluri proprii) este 2. Situația lui Baldwin este mult mai puțin bună decât cea a concurenților. Este ea datorată unui volum de activitate momentan slab sau unui dezavantaj structural al costurilor?

Tabelul 5.5. – Bilanț

Bilanțul lui Baldwin (mii dolari)			
Imobilizări nete	3 635	Capital	3 102
Stocuri	2 756	Datorii pe termen lung	1 512
Clienți	1 359	Datorii pe termen scurt	2 626
Disponibil	342	Cheltuieli de plătit	340
		Furnituri	512
Total	8 092	Total	8 092

Tabelul 5.6. – Contul de rezultat

Contul de rezultat al lui Baldwin

Vânzări	10 872
Costul de producție al vânzărilor	8 045
Marjă	2 827
Cheltuieli comerciale și administrative	2 354
Rezultat înainte de impozit	473
Impozit	218
Rezultat net	255

Coeficienții lui Baldwin sunt prezentați în tabelul 5.7.

Tabelul 5.7. – Coeficienți (rate) de comparat cu concurența

Contul de rezultat al lui Baldwin

Marja privind vânzările fără impozit	2,35%
Marja privind costurile de producție / vânzare	26%
Vânzări / Active	1,34
Active / Fonduri proprii	2,61

În structura costurilor actuale, cu rata de impozit aparent de 46% (tabelul 5.6.), pentru obținerea marjei nete a concurenței, ar trebui o cantitate Q1, astfel că:

$$0,54 (43,2Q1 - 3\,800\,000) / 110 Q1 = 0,05, \text{ respectiv } Q1 = 115\,100 \text{ unități.}$$

Pentru a atinge coeficientul costuri de producție / vânzări ale concurenței, știind că toate costurile în afara producției sunt considerate drept costuri de capacitate, respectiv costurile de producție sunt costuri de capacitate la nivelul de 1 446 000 (3 800 000 – 2 354 000), ar trebui o cantitate Q2 astfel că:

$$(43,2Q2 - 1\,446\,000) / 110 Q2 = 0,3 \text{ la } 0,35, \text{ respectiv } Q2 \text{ de } 141\,765 \text{ la } 307\,660 \text{ unități.}$$

Dacă se presupune că activele circulante, stocuri și clienți, inclusiv disponibilități, se ajustează la variațiile cifrei de afaceri, pentru a obține coeficientul vânzări / active al concurenței, ar trebui o cantitate Q3 astfel că:

$$110 Q3 / [3\,635\,000 + (27,56 + 13,59 + 3,42)Q3] = 1,5, \text{ respective } Q3 = 126\,380 \text{ unități.}$$

Se constată că Baldwin poate obține scoruri ale concurenței în termeni de marjă netă și de rotație a activelor și activitatea sa este aproape pe deplin folosită. Aceasta arată modul în care concurența, care nu prezintă o rată de activitate superioară lui Baldwin, dispune de costuri mai reduse. Acest aspect se confirmă prin examinarea costurilor de producție, a căror diminuare este posibilă pentru un volum net superior capacității instalate.

Dincolo de comparațiile globale de acest tip, benchmarking-ul sau evaluările pe activitate caută să situeze performanța întreprinderii în astfel de activități și mai ales în privința costului. Comparația costurilor și performanțelor poate fi făcută cu orice entitate care exercită aceeași activitate ca și cea studiată, în mod normal cu una mai bună. Obiectivul îl

reprezintă identificarea întârzierii față de acea entitate, diagnosticarea cauzelor, aplicarea unui plan de acțiune și urmărire.

Exemplul 1. Un operator de telecomunicații editează 5 milioane de facturi pe lună. El se poate compara cu un alt „mare facturier”, considerat distribuitor de electricitate.

Exemplul 2 (Lebas, 1991). „Un mare constructor de ordinatoare se compară cu un fabricant canadian de componente telefonice standard pentru activitatea de montaj de suprafață, deoarece el estimează că întreprinderea canadiană desfășoară cel mai bine această activitate. Același constructor se compară cu un constructor de automobile europene pentru activitatea de facturare, deoarece estimează să afle la acest constructor un demers de referință în raport cu care dorește compararea (în contrapartidă, constructorul european de automobile obține informații asupra logisticii constructorului informatic pe care o consideră normă de referință, îndeplinită de benchmarking).”

Exemplul 3. Într-una din întreprinderile de electronică, studiate de Innes și Mitchell (1989, p. 12) „standardul de bază valabil la scară mondială este costul cel mai scăzut constatat pentru fiecare componentă în fiecare uzină. Fiecare dintre acestea este autorizat să adauge la acest standard de bază costul capacității sale excedentare sau costul subactivității și corective ținând seama de condițiile locale (spre exemplu, calitatea mâinii de lucru locale), ceea ce oferă un standard de uz local [...] Totuși, se subliniază că acest cost de subactivitate era considerat un cost pe termen scurt și se conta pe o acțiune a managementului pentru reducerea acestuia pe termen mediu și lung.”

Noutatea ideii este încă foarte relativă: „Iată o industrie, cum este cea a petrolului, pentru care chestiunea camionajului constituie un element fundamental al costului complet. Această chestiune a fost examinată în mod concret. [...] Șeful său de serviciu are ceea ce se numește experiență. Credeți că șeful transporturilor unei industrii în care camionajul joacă un rol mult mai modest, în care prin consecință, problema este departe de a fi aprofundată, va avea cel mai mare interes de a o cauza primul?” Jean Milchaud, secretarul general al CEGOS din anii 30, care raportează aceste propuneri ale lui Auguste Detoef, președintele sau administratorul delegat al lui Alsthom, ținute în cursul ședinței din 15 februarie 1934 (Milchaud, 1956). Aceste comparații presupun că activitatea „camionaj” este identificată, ceea ce determină un demers pe bază de activități și nu numai pe entități cum este cel aplicat conform metodei secțiilor omogene așa cum aceasta a fost înțeleasă de la pionierii menționați.

De altfel, tehnica benchmarking-ului se sprijină pe un proces continuu și sistematic care merge dincolo de discuțiile de rutină dintre profesioniști.

1. *Identificarea activităților sau proceselor de tratat.* Acestea sunt în principiu, cele care sunt criticate pentru realizarea factorilor de succes, dar

care trebuie ierarhizate deoarece există mai mulți factori cheie, și multe procese care contribuie în această direcție. Se poate recurge la tehnici cantitative de afectare a ponderii relative în procesele și factorii cheie, comparați la paritate și clasati în acest fel sau prin demersuri mai cantitative.

2. *Organizarea echipelor însărcinate cu punerea în operă.* Poate fi vorba despre actorii proceselor de etalonare, dar și despre echipe transversale. Au fost puse la punct metode multicriteriale de selecție a participanților. Ele vizează evaluarea fiecăruia în raport de diferitele criterii (competență, interes, credibilitate etc.) reținute pentru constituirea echipei.

3. *Analizarea în detaliu a propriului mod de funcționare în activitățile selecționate.* Benchmarking-ul constituie un schimb de informații. Sunt disponibile tehnici formalizate asemănătoare celor care utilizează auditori pentru descrierea proceselor pe care le examinează (flow-charts, scheme de circulație a documentelor). Se preconizează posibilitatea inspirației din principiile generale cum sunt cele ale TQM (Total Quality Management – Managementul Calității Totale): costuri, calitate, durata ciclului. IMA sugerează patru principii pentru selecționarea criteriilor care măsoară performanța unui proces: ele trebuie să fie legate de o cerere internă sau externă, de obiectivele și factorii cheie de succes măsurabili în mod normalizat și ușor de colectat.

4. *Identificarea celui mai bun demers care va servi drept referință.* Această etapă poate fi elaborată de un grup de întreprinderi care își conduc benchmarking-ul și sunt doritoare de informații sau recurgerea la paneele sau birouri de decontare existente (Societatea Contabililor de Management din Canada a identificat 40). Au fost elaborate norme etice.

5. *Analiza informației și găsirea cauzelor care explică performanța celui mai bun.* Este vorba despre studierea diferențelor de performanță în multiple domenii în care ea este măsurată (cost, amânare, calitate). Celebra diagramă în coadă de pește a specialiștilor în calitate transcrie problema: cauzele sunt multiple și ele pot fi comune mai multor rezultate.

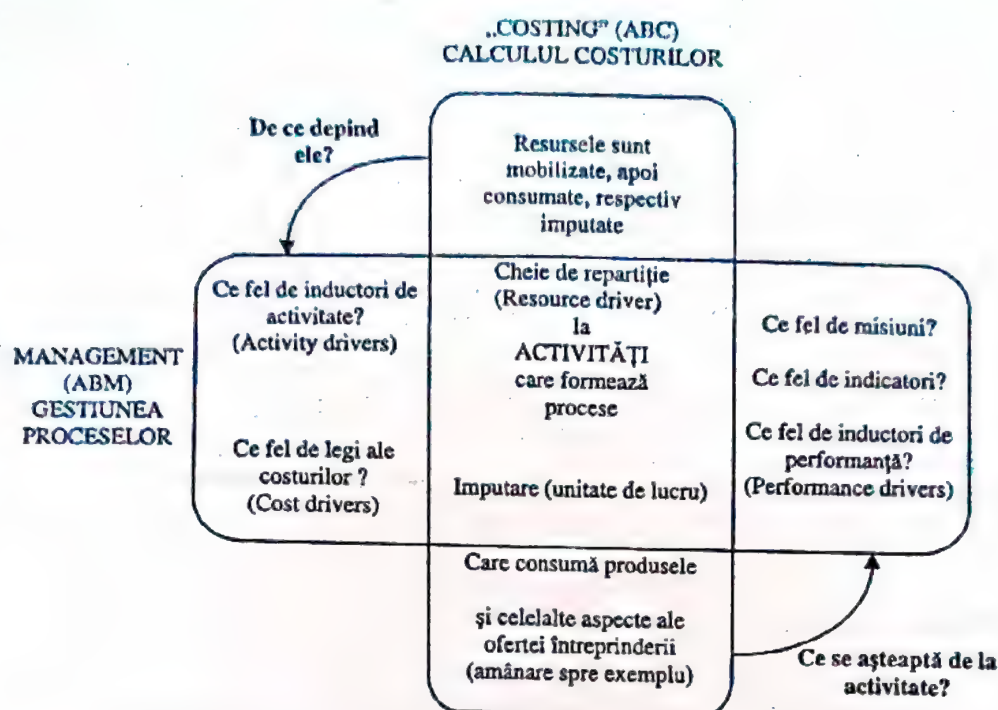
6. *Aplicarea celor preconizate.* Se regăsește aici ansamblul tehnicilor de gestiune a schimbării din întreprindere.

Concluzie

Reprezentarea întreprinderii prin procesele sale a condus în mod natural la aprecierea costurilor activităților și proceselor, la performanțele obținute în contrapartidă. Aceasta extinde perspectiva: se trece de la un

simplu calcul al costurilor la managementul cuplului cost-performanță, de la ABC la ABM (schema 5.2.)¹

Schema 5.2. – Articulația dintre ABC și ABM



Se trece de asemenea de la analiza costurilor la controlul de gestiune în legătură directă cu strategia.

¹ Această reprezentare este inspirată din schema prezentată de Turney (1991, p.81) care pare să fi fost primul (capitolul 4, p.77-93) care a arătat că analiza activităților conduce la identificarea proceselor în care intervin acestea. Lucrarea lui Turney rămâne expunerea cea mai clară și mai completă a demersului pe bază de activități în toate dimensiunile și implicațiile sale.

PARTEA A TREIA

Ajutor în controlul de gestiune și deciziile curente

Este vorba acum de a ne depărta de strategie prin „reglaje fine” care vor optimiza folosirea resurselor. Sfidarea este totuși, de a nu delimita termenul lung încurajând un risc de miopie atât de prezent în anumite dispozitive de delegare a responsabilității. Abordări mai vechi, cum ar fi imputarea rațională, suscită din nou interes celor care cred în misiunea strategică a controlului de gestiune. Alte metode, cum sunt cele privind costurile prestabilite sunt aduse în dezbatere. Mai mult decât niciodată, rețetele sunt iluzorii. Iată de ce această a treia parte pune în perspectivă tehnicile clasice pentru a arăta în ce cazuri sunt aplicabile. Ele conduc la discuția privind mizele ce comportă până aici probleme de evaluare contabilă, diferențiate, dar care trebuie abordate pentru această postevaluare pe care o reprezintă calculul periodic al rezultatului.

Capitolul 6

TRECEREA DE LA TERMENUL LUNG LA CEL SCURT

Autorul unui remarcabil raport asupra metodei „direct costing”, care trecea în epocă drept o adevărată sfidare a metodelor clasice, enunța un principiu simplu și seducător:

„Gestiunea trebuie să facă față la două imperative:

- pe termen scurt, să determine pe cât posibil sporirea diferenței dintre venitul din vânzări și costurile marginale;

- pe termen lung, să sporească pe cât posibil diferența dintre veniturile din vânzări și costurile totale (respectiv profitul net).” (Curtillet, 1955, p. 45).

La General Motors în anii 20, directorul financiar Donaldson Brown, propunea o formulă mai nuanțată decât se apreciază astăzi cea a unui precursor: „Trebuie să ne asigurăm că fiecare cantitate vândută degajă un profit cel puțin egal cu costul capitalului suplimentar pe care îl solicită”.

La forța de a acumula cantități suplimentare cu mijloace constante nu se va ajunge prin investiții suplimentare? Termenul scurt și cel lung sunt ele separabile? Cum pot fi ele corelate?

Considerarea termenului scurt drept condiție pentru aplicarea strategiei în contabilitatea de gestiune, într-o întreprindere modernă, se face prin delegarea unei părți a puterii de decizie. Această delegare este materializată adesea printr-o *planificare bugetară* în care contabilitatea de gestiune are un rol important, deoarece este vorba de a defini *planul de*

acțiune și a evalua consecințele lor financiare. Dispozitivul de planificare este întărit prin *incitații* (existența de sancțiuni pozitive și negative) și ghiduri de ajutor la decizie (sisteme de informații contabile și altele, criterii de alegere a deciziilor) pe care conducătorii contează pentru a orienta autonomia delegată spre obiectivele de dorit pe termen lung. El este completat prin dispozitivele controlului de execuție care organizează sarcinile de rutină. Prima condiție a trecerii de la termenul lung la cel scurt se află într-o organizare și proceduri adaptate. Aflăm aici o descriere în lucrările de control de gestiune (ex. Bouquin, 2000).

Pe de altă parte, pe termen scurt unele costuri nu pot fi puternic modificate, chiar pe orizont de un an, cum este cel bugetar. Este cazul mai ales al costurilor de capacitate recăzute din investiții și din alegerea organizației care vor fi suportate puțin timp deoarece sunt generate de politici neutilizate în orizontul considerat (vezi capitolul 1).

Pentru a ajuta managerii, se utilizează o modelare contabilă care oferă o idee fidelă a comportamentului costurilor pe termen scurt și corespunde puterii lor de decizie.

Cele două caracteristici ale trecerii de la termenul lung la cel scurt se întăresc reciproc. Deoarece anumite cheltuieli sunt inevitabile imediat, tentația logică pare a le ignora, pentru optimizarea a ceea ce rămâne de decis. Este suficientă preocuparea față de costurile *variabile* și evaluarea consecințelor unei decizii prin referință la diferența dintre vânzări și costurile variabile pe care le determină (*marja privind costurile variabile*) este esența metodei „*direct costing*”, greșit denumită deoarece trebuie tradusă prin *metoda costurilor variabile*. Pe de altă parte, pentru a aprecia persoanele cărora li s-a delegat o putere de decizie, ideea (naivă) dominantă conform căreia trebuie apreciat, ceea ce este *controlabil* prin intermediul acestora. Prin ignorarea costurilor inevitabile, *direct costingul* apare din nou ca o metodă specifică. Ea a avut succesul la capacitatea asemănătoare de a răspunde la toate aceste așteptări de bun simț. După examinare, legăturile dintre termenul scurt și cel lung devin în multe cazuri neadaptate. Aceasta ne conduce la comparații cu o altă metodă: imputarea rațională.

1. Neutralizarea costurilor de capacitate prin direct costing (metoda costului variabil)

1.1. Principiu și modelare

Metoda direct costing are o denumire nepotrivită: ea constă în a imputa produselor numai *cheltuielile variabile, funcție de volumul de activitate*, fie că sunt directe sau indirecte. Se vorbește, de asemenea, de *metoda costului variabil sau de variable costing*.

Modelul direct costing se bazează pe ipoteza că există două categorii de costuri: costuri de capacitate, independente de volumul produsului, costuri variabile numai funcție de volum. Această ipoteză presupune că în astfel de condiții costurile variabile comune și proporționale sunt omogene în raport cu volumul, respectiv fiecare unitate produsă declanșează întotdeauna aceeași serie de activități: lansarea de loturi de aceeași dimensiune (în caz contrar costurile de lansare s-ar modifica), ordonantare pentru respectarea aceluiași scadențe (urgențele ar putea costa mai scump), fabricate în aceleași tranșe orare (orele suplimentare ar putea costa mai scump).

Modelul costului utilizat, în condiții care vor fi descrise, este de forma:

$$CT = vQ + F$$

în care CT este costul total al unui produs, vQ este costul său variabil total (v este costul variabil unitar și Q este cantitatea produsă) și F cheltuielile de capacitate.

Modelul beneficiului obținut la un preț de vânzare P este:

$$B = PQ - vQ - F$$

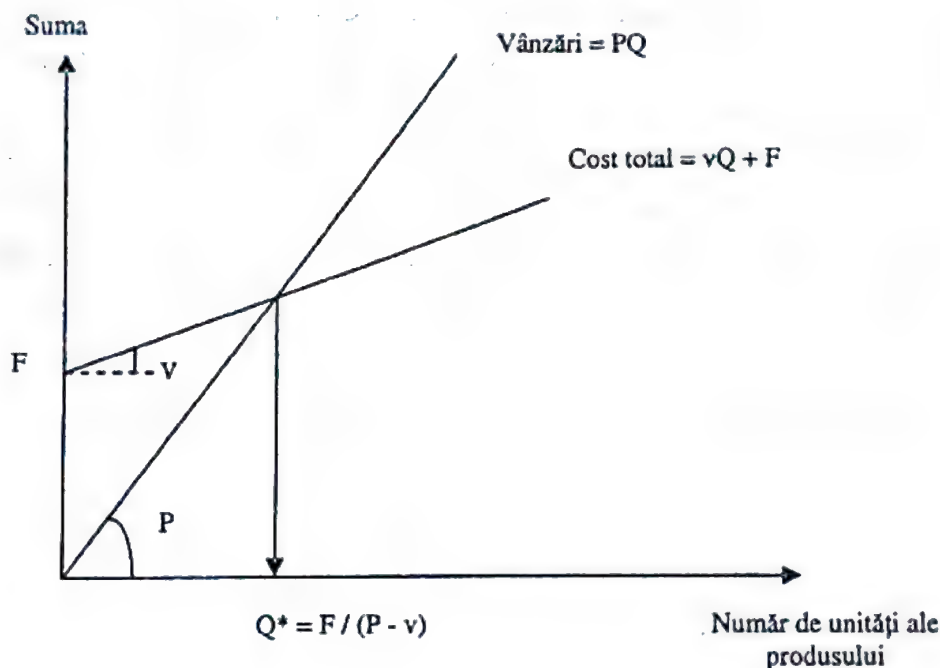
Diferența ($P - v$) este *marja privind costul variabil unitar*. Se observă că beneficiul reprezintă *diferența dintre marja privind aceste costuri variabile totale și costurile de capacitate*. Întreprinderea nu obține beneficii decât dacă ajunge să-și acopere costurile de capacitate printr-o marjă privind costurile variabile suficientă. Orice acțiune care sporește marja privind aceste costuri sporește beneficiul cu aceeași sumă, iar costurile de capacitate nu sunt modificate de această acțiune.

Marja privind costurile variabile depinde de volumul vândut,

modelul conduce la cunoscutul calcul al *punctului de echilibru*, numit pe nedrept „pragul de rentabilitate” (nu este o problemă de rentabilitate ci de a echilibra cheltuielile cu vânzările). Punctul de echilibru este un volum critic, respectiv *nivelul vânzărilor care permite obținerea unui rezultat nul*. Fie Q^* punctul de echilibru, pentru un preț de vânzare mediu P (grafic 6.1.):

$$PQ^* = vQ^* + F, \text{ de unde } Q^* = \frac{F}{P - v}$$

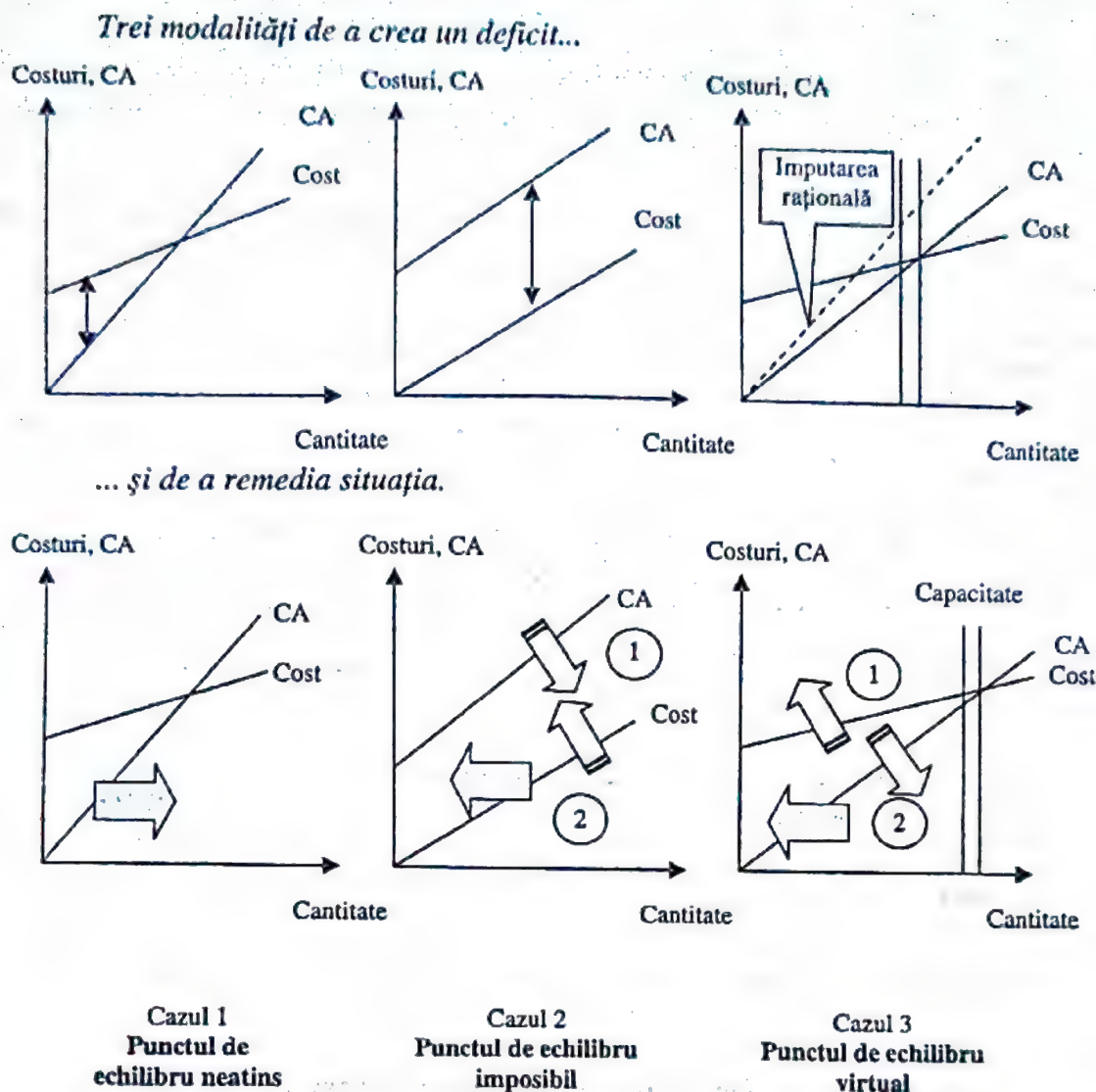
Graficul 6.1. – Punctul de echilibru



Orice vânzare realizată dincolo de Q^* generează o marjă $(P - v)$ care, în condițiile acoperirii cheltuielilor de capacitate, se transformă în beneficii. Metoda direct costing subliniază că există trei moduri de a obține pierderi ilustrate aici prin cazul simplu în care prețul de vânzare este constant și independent de cantitățile vândute și costurile variabile sunt proporționale cu cantitățile (graficul 6.2.):

- cazul 1: nu se ajunge în punctul de echilibru;
- cazul 2: se obține o marjă asupra costurilor variabile negativă: dacă se vinde mai mult, se pierde mai mult;
- cazul 3: prezintă un punct de echilibru virtual, respectiv obligația de a realiza un volum superior de capacități disponibile pentru a acoperi costurile.

Graficul 6.2. – Trei modalități de a crea un deficit



În primul caz, marja privind costurile variabile este pozitivă, costul complet în plină capacitate este *inferior* prețului de vânzare (ceea ce înseamnă că acest cost al imputării raționale, costul complet în activitate deplină este *inferior* prețului de vânzare). În al treilea caz, marja asupra costurilor variabile este pozitivă, dar nu este suficientă niciodată să acopere costurile de capacitate, ceea ce se manifestă prin constatarea costului de imputare rațională care *depășește* prețul de vânzare.

În primul caz, soluția este să se vândă mai mult. Uneori, scăzând prețul scade și marja asupra costurilor variabile. Este util un calcul comparativ între volumul favorabil și efectul prețului defavorabil.

În al doilea caz, soluția este de a modifica semnul marjei asupra costurilor variabile, înainte de retragerea rapidă.

În a treia situație, soluția este sporirea marjei asupra costurilor

variabile, în caz contrar fiind necesară pregătirea retragerii la termen a unei activități care nu poate fi beneficiară, chiar dacă, imediat, ea determină o marjă asupra costurilor variabile care absoarbe o parte din costurile de capacitate. Pregătirea înseamnă aici *organizarea în așa fel ca aceste costuri de capacitate suprimate la finele activității să depășească marja asupra costului variabil pierdut.*

Se observă că pe baza metodei direct costing dispunem de un model simplu, apreciabil în activitatea de planificare.

Exemplu. Fie $P = 100$ €, $v = 60$ €, $F = 10\,000$ €. Punctul de echilibru este $Q = 10\,000 / (100 - 60) = 250$ unități. Presupunem că cheltuielile de capacitate corespund instalațiilor care permit o producție maximală de 400 unități, respectiv un beneficiu de 6 000 €. Întreprinderea vinde 320 unități, ea degajă astfel o marjă asupra costurilor variabile totală de $(100 - 60) \times 320 = 12\,800$ € și beneficiul său este de $12\,800 - 10\,000 = 2\,800$ €.

Dacă întreprinderea prezintă costuri de capacitate de 12 000 € pentru dezvoltarea vânzărilor sale, ea are punctul de echilibru $Q = 12\,000 / (100 - 60) = 300$ unități. Dacă vânzările stagnează la 350 unități, entitatea constată datele din tabelul 6.1. Menținerea vechii capacități ar aduce un beneficiu dublu (tabelul 6.2.).

Tabelul 6.1. – Calculul beneficiului dacă vânzările sunt de 350 unități

	Suma unitară	Cantitate	Suma totală
Marja privind costurile variabile	40	350	14 000
Cheltuieli de capacitate			12 000
Beneficiu			2 000

Tabelul 6.2. – Calculul beneficiului cu vechile costuri de capacitate

	Suma unitară	Cantitate	Suma totală
Marja privind costurile variabile	40	350	14 000
Cheltuieli de capacitate			10 000
Beneficiu			4 000

Presupunem în prezent că întreprinderea investește în echipamente care prezintă cheltuieli de capacitate de 14 300 €, ce nu modifică respectiva capacitate, dar reduc costurile variabile unitare care ajung la 48 €. Punctul de echilibru este $Q = 14\,300 / (100 - 48) = 275$ unități. În ce condiții, totuși, această soluție degajă beneficii mai mari decât vechea soluție?

Acastă soluție nu degajă beneficii superioare soluției vechi decât dacă $(100 - 60)Q - 10\,000 < (100 - 48)Q - 14\,300$, respectiv dacă $Q > 359$. Dacă vânzările sunt de 320 unități, ele trebuie să sporească cu 39 unități (12%) pentru ca noua soluție să ofere beneficii superioare celei vechi. Se utilizează aici punctul de echilibru în mod diferențial.

Reluăm datele inițiale. Constatăm că pentru o scădere cu 1 € a prețului de vânzare (1%) sau cu 1 € a costului variabil unitar (1,67%), punctul de echilibru ajunge la 7 unități (2,8%). Presupunem că vânzările trec de la 320 unități la 288 (-10%). Marja privind costurile variabile totale devine $(100 - 60) \times 288 = 11\,520$ €, beneficiul este astfel de 1 520 €. El este în scădere cu 46% în raport cu beneficiul inițial de 2 800 €. Este important de notat că riscul sporește cu cheltuielile de capacitate: dacă toate cheltuielile întreprinderii ar fi variabile, scăderea vânzărilor cu 10 % s-ar exprima printr-o reducere cu 10% a beneficiului.

Metoda direct costing permite tratarea numeroaselor probleme legate de termenul scurt.

Exemplu. O întreprindere de comerț cu articole de birou se adresează marilor conturi (GC – este vorba de întreprinderile mari) și IMM. Marja privind costurile de cumpărare pe care această unitate o realizează față de GC este de 25%, în timp ce marja asupra IMM este de 32%. Un client IMM comandă furnituri facturate de 1000 € (cost de cumpărare de $1000/1,32 = 757,6$ €). Puțin timp după aceea acel client ajunge în lichidare și nu se speră recuperarea creanței. Ce cifră de afaceri ar trebui realizată pentru compensarea efectului acestui faliment asupra rezultatului de exploatare al vânzătorului?

Costurile comenzii nereglate sunt contabilizate. Trebuie obținută o marjă asupra costurilor variabile care compensează cifra de afaceri pierdută de 1000 € și reconstituie marja. Aceasta reprezintă:

- cu un CG, o cifră de afaceri de $1\,000 \times 1,25/0,25 = 5\,000$ €
- cu un client IMM, o cifră de afaceri de $1000 \times 1,32/0,32 = 4125$ €

Ceea ce era prevăzut				Ceea ce s-a realizat			
Costuri (68%)	757,6	Vânzări	1 000	Costuri	757,6	Vânzări	0
Marja				Pierdere	-757,6		
costului (32%)	242,4						
	1 000,0		1 000		0,0		0

Ceea ce rămâne posibil				Sau încă			
Costuri	757,6	Vânzări	5 000		757,6		4 125
	4 000,0				3 125,0		
Marja	242,4				242,0		
	5 000,0		5 000		4 125,0		4 125

Aceste calcule nu țin seama de celelalte costuri determinate de operațiile acoperite și a unui nou client (este de altfel o limită tipică a riscurilor metodei direct costing).

Exemplu. Presupunem acum că această întreprindere pierde un client al uneia din marile întreprinderi care ar reprezenta o cifră de afaceri de 200 000 €. Ce cifră de afaceri trebuie realizată cu IMM pentru a menține rezultatele exploataării?

Se pierde o marjă asupra costurilor variabile de $200\,000 \times 0,25/1,25 = 40\,000$ €.

Cifra de afaceri a IMM prin care se obține această marjă este de $40\,000 \times 1,32/0,32 = 165\,000$ €.

Ar trebui cu toată rigoarea să se considere că pierderea unui client GC elimină anumite costuri variabile (livrare, spre exemplu) pentru a le înlocui cu altele, nu obligatoriu identice (costurile de livrare vor crește în scopul creșterii numărului probabil crescut al ieșirilor), ceea ce poate conduce la revizuirea rezultatului precedent. Costurile de capacitate pot fi de asemenea influențate dacă partea cifrei de afaceri respectivă este semnificativă.

Exemplu. Clienții GC au obținut ca marja să fie diminuată cu 23% din costul de cumpărare. Ce volum al vânzărilor suplimentar ar trebui realizat de clienții GC pentru a menține totuși rezultatul exploataării?

Dacă definim ΔCA suplimentul necesar al cifrei de afaceri pentru a menține marja totală asupra costurilor variabile, ar trebui să avem:

$$\frac{CA \times 0,25}{1,25} = \frac{(CA + \Delta CA) \times 0,23}{1,23}, \text{ respectiv } \Delta CA = 0,0695 \times CA$$

Este necesară o creștere de aproape 7% a cifrei de afaceri pentru a compensa pierderea de 2% a marjei.

Se poate calcula o cifră de afaceri suplimentară obținută cu clienții IMM pentru menținerea rezultatului.

Notând cu CA – cifra de afaceri realizată cu clienții GC și cu Δca – cifra de afaceri suplimentară așteptată de clienții IMM, rezultă:

$$\frac{CA \cdot 0,25}{1,25} = \frac{CA \cdot 0,23}{1,23} + \frac{\Delta ca \cdot 0,32}{1,32}, \text{ respectiv } \Delta CA = 0,0536 \times CA$$

Este necesară astfel o cifră de afaceri suplimentară cu clienții IMM de 5,4% din cifra de afaceri cu GC pentru a compensa pierderea de 2% a marjei asupra acestora. Pragul va fi, desigur, cu atât mai dificil de trecut cu cât

IMM vor reprezenta o parte minoritară a cifrei de afaceri: dacă spre exemplu, GC constituie 60% din CA, creșterea acesteia cu IMM presupune o dezvoltare cu mai mult de 8% din vânzările acestui segment.

Trebuie subliniat din nou că un calcul corect ar trebui să ia în considerație consecințele acestor vânzări suplimentare asupra altor costuri variabile (și poate costurile de capacitate) ale întreprinderii. Este puțin probabil, spre exemplu, ca o creștere de 8% a volumului vânzărilor IMM să fie efectuată fără costuri variabile și fără costuri de capacitate suplimentare.

Modelarea în direct costing poate genera formalizări importante, mai ales prin introducerea legilor probabilității (Teller, 1979).

Metoda direct costing constituie instrumentul modelării cost-volum-profit. O misiune a Ordinului Experților Contabili care vizita Statele Unite în 1951 nota omniprezența acestui indicator al volumului critic: „Ce reprezintă grupul de mașini, articolul, clientul, spațiul. [...] Pentru a cunoaște dacă acestea au obținut profit se efectuează comparații și rareori stabilesc costuri complete istorice, cel puțin în producțiile de serie.” (OEC, 1952).

1.2. Un model publicat într-o formă simplistă în anii 50 și 60

Variabila modelului, este volumul și numai volumul. Modelul folosit este simplu și uneori simplist. Totuși, în 1949, NACA face nuanțări evocând factori de variabilitate multipli: „Trebuie studiat în general fiecare departament individual pentru a găsi un indicator care reflectă legea costurilor sale. Orele de lucru sau costul mâinii de lucru, orele de mașină, sau oricare altă unitate fizică pot fi cele mai adaptate pentru a măsura producția în fabricație. Activitățile de marketing sunt în mod obișnuit compuse din mai multe funcții distincte și sunt solicitate diferite unități pentru fiecare din aceste funcții. Anumite costuri variabile de vânzare pot fi legate de numărul apelurilor făcute de vânzător, costurile de acceptare a comenzii pot să depindă de numărul comenzilor sau de numărul de referințe comandate, costurile de depozitare se pot modifica funcție de greutatea sau volumul mărfurilor tratate etc.” (NACA, 1949, p. 9). Dar într-un alt text al NACA (1953) modelările cele mai sofisticate se limitează la luarea în considerație a unei creșteri a costurilor de capacitate pe paliere. Se presupune că acest tip de creștere este responsabil de sporirea costurilor de capacitate atunci când se trece de la 2 la 3 echipe, sau de la 5 la 6 zile de funcționare.

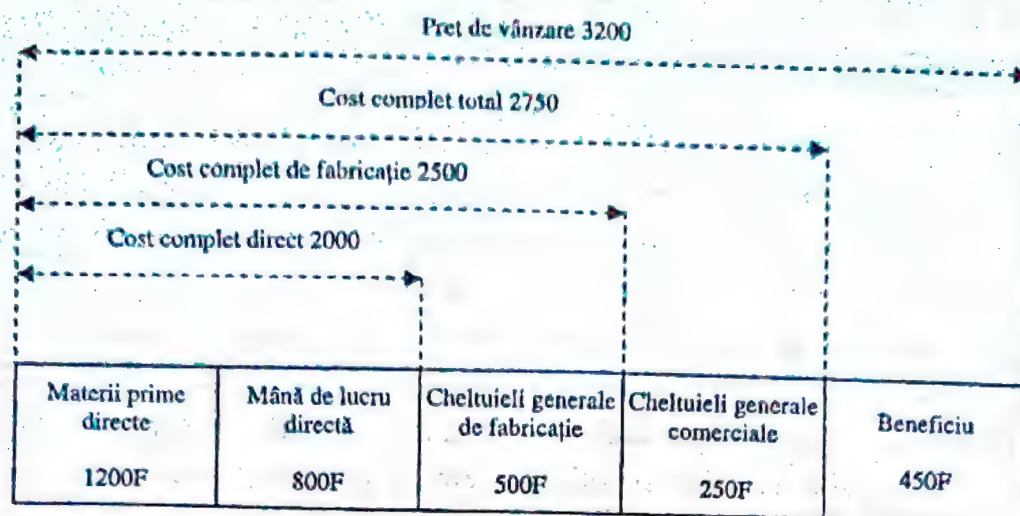
Direct costing-ul sau metoda costului variabil a făcut obiectul unor dezbateri active în anii 50 și la începutul anilor 60, dar practica sa în câteva întreprinderi pionier, este mult mai veche așa cum o recunoaște din 1953 un studiu al NACA americană, citând un articol a lui Harris (el este cel care a dat denumirea metodei) apărut în NACA Bulletin din 15 februarie 1936, care descria o experiență lansată în 1934. O societate cercetată în 1953 declarase că practica direct costing-ului după 1908 pentru nevoi de tarificare marginală, continuând să evalueze stocurile la costul complet. Ar trebui oare cunoscute premisele direct costing-ului la Citroen în 1934? „Deficitul filialelor este foarte ridicat, dar trebuie ținut seama că vânzările în străinătate, facturate filialelor la un preț inferior tarifului cesionarilor (dar superior cu toate acestea costului complet „al mâinii de lucru”) acoperă o parte din cheltuielile generale și permit de asemenea o recuperare a taxelor vamale asupra importurilor de materii prime.” (Schweitzer, 1992, p.147). Un contabil scria în 1934: „În perioada de puternică depresiune economică, costul complet este uneori pus pe un plan secundar (mult mai adesea, se ține seama de cheltuielile variabile)” (Trossen, 1934, p. 22). Schema 6.1. se află în mai multe lucrări de la începutul secolului (Church, 1901, p. 516; Blandin, 1930, p.38; Going, 1922, p. 112; Thompson, 1924, p.98)¹. Fără a implica în mod obligatoriu o practică (autorii în cauză nu evocă niciodată direct costing-ul), el oferă cheia denumirii inițiale: direct costingul dădea prioritate materiilor prime și mâinii de lucru directe, care erau și costuri variabile. Când s-au făcut progrese în analiza „cheltuielilor generale”, respectiv indirecte, s-a recunoscut că o parte dintre ele erau variabile (anumiți autori indicaseră de multă vreme, așa cum deja s-a menționat, și cei care vor fi numiți o fac) și „direct costing-ul” care evolua și-a păstrat totuși denumirea. Până atunci, și fără îndoială dincolo de acel moment (Bouquin, 1992), această metodă a trebuit să treacă printr-o regresie în ochii francezilor, adepții costului complet.

Pe fond, în direct costing se pot folosi două modele:

- se poate avea în vedere modelul dinamic de conducere pe termen scurt prin acoperirea costurilor de capacitate inevitabile pe orizontul considerat;
- se poate observa de asemenea o doctrină care vizează imputarea costurilor de capacitate indirecte la obiectul de calcul al costului:

¹ Notăm că se poate vorbi astăzi despre costul complet și despre costul de fabricație pentru valori de 2750 F și 2500 F. La vremea respectivă se vorbea despre „costul complet” în orice stadiu.

Schema 6.1. – O schemă clasică la precursori



„Se spune că totuși conceptul direct costing a fost dezvoltat în marile magazine (aceasta rămâne de probat dar este adevărat că aici este pe larg aplicat.) Se poate observa că suspendarea unui raion care nu aduce o marjă suficientă nu ar modifica cu nimic cheltuielile generale și obligă celelalte unități să obțină o marjă mai mare. Aceasta conducea la următoarea întrebare: „De ce să aibă loc imputarea cheltuielilor generale raioanelor?” și la un răspuns care constă în a aloca raioanelor costurile variabile și veniturile lor, diferența reprezentând contribuția la cheltuielile generale și la profit.” (Young, 1956, p. 962). Nu ar fi recomandat să aibă loc imputarea unui obiect de calcul (aici raion) decât dacă aceste costuri ar dispărea odată cu el. Este cazul costurilor variabile, dar poate și al anumitor costuri de capacitate de identificat. Ne depărtăm atunci de modelarea simplistă. Mai ales dacă presupunem că această „dispariție” a obiectului de calcul poate fi treptată: nu este obligatoriu să se închidă un raion, ci i se poate reduce suprafața sau asortimentul. Nu se va abandona complet un produs, ci nu-l vom mai distribui în zonă sau către alți clienți. Vom înceta să mai propunem anumite variante. Aceasta ar conduce treptat la trecerea de la modelarea clasică costuri variabile – costuri de capacitate la cea mult mai realistă – dar mult mai complexă, prezentată în tabelul 2.11.¹

¹ Specialiștii vor recunoaște în final pe lângă această discuție unele probleme pe care le presupune calculul unui cost marginal pe termen lung sau chiar al unui cost mediu incremental pe termen lung (CMILT) binecunoscut la Telecom.

1.3. Variante și opțiuni

1.3.1. Cazul producțiilor multiple

Atunci când întreprinderea, vinde în general mai multe produse, costurile de capacitate sunt în parte *directe*, specifice unui produs sau altor produse, cum este cazul locației de utilaje rezervată unei astfel de producții, anumitor salarii aferente unei mâini de lucru specifice, respectiv costuri comerciale și administrative; celelalte costuri de capacitate sunt *indirecte* sau comune mai multor produse: majoritatea cheltuielilor administrative, costul instalațiilor comune, costurile localurilor comune etc. Dacă se presupune că întreprinderea vinde produsele A și B, modelul propus prin direct costing devine:

$$CT = (P_A Q_A + P_B Q_B) - (v_A Q_A + v_B Q_B) - (F_A + F_B + F)$$

în care P_A și P_B sunt prețurile produselor A și B, Q_A și Q_B sunt cantitățile acestora, v_A și v_B sunt costurile variabile unitare, F_A și F_B costurile de capacitate directe, F costurile de capacitate indirecte.

Trebuie să alegem între două demersuri. Primul constă în a imputa produselor numai costurile variabile, *toate costurile de capacitate rămânând globalizate*. Uneori această metodă este denumită *direct costing simplu*. PCG 1982 menționa *metoda costului variabil*. Această a doua metodă procedează la imputarea în plus produselor a costurilor de capacitate *directe*, rămânând globalizate numai costurile de capacitate indirecte. Se vorbește atunci de *direct costing evoluat sau de metoda costurilor directe* (PCG, 1982) – ceea ce se pretează la confuzii, deoarece costurile analizate pe produs nu sunt în mod necesar toate directe, anumite costuri variabile putând fi indirecte¹. Se începea atunci o modelare a rezultatului care genera apariția a două marje succesive pentru fiecare produs:

- în primul rând, *marja privind costurile variabile*, pentru A: $M_A = (P_A - v_A)Q_A$;

- apoi *contribuția la costurile de capacitate indirecte*, odată absorbite, costurile de capacitate care sunt directe, pentru A: $M_A - F_A$.

Acest sold este numit *contribuția produsului* deoarece măsoară aportul la acoperirea costurilor de capacitate comune. Rezultatul perioadei

¹ Termenul *direct costing evoluat* nu a avut se pare, același sens pentru toți autorii, unii dintre ei înțelegând *direct costing* prin costurile variabile indirecte, alții, cei mai numeroși sau mai recenti, luând în considerare costurile variabile dar și costurile de capacitate directe pe produse.

este determinat prin diferența dintre suma contribuțiilor și suma costurilor de capacitate indirecte. Aceasta transformă calculul punctului de echilibru.

Exemplu. Fie datele din tabelul 6.3. Costurile de capacitate indirecte sunt 50000 €.

Tabelul 6.3. – Datele relative la două produse

	Produs A	Produs B
Preț de vânzare	100	150
Cost variabil unitar	80	100
Costuri de capacitate directe	20 000	60 000
Cantitate	1 600	1 350

Tabelul 6.4. prezintă un exemplu de calcul pentru direct costing simplu, iar tabelul 6.5. prezintă un exemplu pentru direct costing evoluat.

Tabelul 6.4. – Direct costing simplu

Direct costing simplu	Produs A	Produs B	Total
Vânzări	160 000	202 500	362 500
- Costuri variabile	128 000	135 000	263 000
= Marja privind costurile variabile	32 000	67 500	99 500
- Costuri de capacitate			130 000
= Rezultat			- 30 500

Tabelul 6.5. – Direct costing evoluat

Direct costing simplu	Produs A	Produs B	Total
Vânzări	160 000	202 500	362 500
- Costuri variabile	128 000	135 000	263 000
= Marja privind costurile variabile	32 000	67 500	99 500
- Costuri de capacitate directe	20 000	60 000	80 000
= Contribuția	12 000	7 500	19 500
- Costuri de capacitate indirecte			50 000
= Rezultat			- 30 500

Calculul punctului de echilibru „net” al unui produs ar presupune imputarea costurilor de capacitate de 50000 între A și B, ceea ce ar falsifica datele. Se pot calcula în schimb, două tipuri de puncte de echilibru:

Primul constă în determinarea volumelor fiecărui produs care permit acoperirea propriilor costuri de capacitate. Aceasta s-ar obține:

$$(100-80)Q_A = 20\,000 \text{ de unde } Q_A = 1\,000$$

$$(150-100)Q_B = 60\,000 \text{ de unde } Q_B = 1\,200$$

Un al doilea calcul permite definirea situațiilor în care beneficiul întreprinderii este nul. Suma contribuțiilor produselor trebuie să fie 50 000 €. Deci:

$$(100-80)Q_A + (150-100)Q_B - 20\,000 - 60\,000 = 50\,000$$

ceea ce conduce la un ansamblu de combinații dintre A și B (grafic 6.3.) ce corespund ecuației: $20 Q_A + 50 Q_B = 130\,000$

Se va remarca (graficul 6.2.) că pe segmentul UR beneficiul global este nul, iar contribuția lui B este negativă, în timp ce pe segmentul SV beneficiul global este nul, iar contribuția lui A este negativă. Dacă spre exemplu, $A = 4000$ și $B = 1000$, avem:

$$\text{Contribuția lui A, } C_A = 20 \times 40\,000 - 20\,000 = 60\,000$$

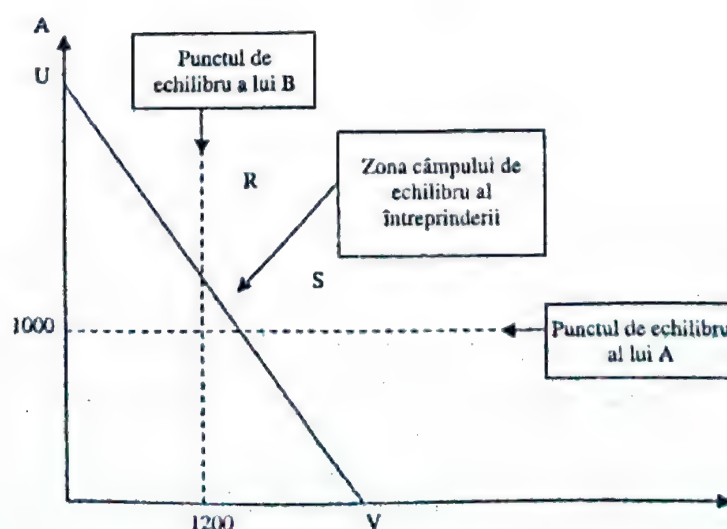
$$\text{Contribuția lui B, } C_B = 50 \times 1\,000 - 60\,000 = -10\,000$$

$$\text{Beneficiul global} = 60\,000 - 10\,000 - 50\,000 = 0.$$

1.3.2. Bugetele flexibile

Modelarea costurilor se poate derula, de asemenea, la nivelul entităților sau activităților: de altfel, această modelare a costurilor produselor este rezultatul analizelor de acest tip, cum s-a demonstrat în capitolul 2. În astfel de condiții se poate stabili bugetul flexibil al unei activități, respectiv evaluarea costurilor conform diferitelor nivele de funcționare.

Graficul 6.3. – Punctele de echilibru în direct costing evoluat



Exemplu. Bugetul întreprinderii prevede fabricația a 1 000 unități din produsul A și 1 500 unități din B. Activitatea de service expediție este măsurată prin numărul de produse expediate. Pentru o activitate de 2 500 de trimiteri, cheltuielile de capacitate ce corespund infrastructurii necesare sunt de 1 500 000 € pe an și cheltuielile variabile de 450 € pe expediție. Efectuând calculul lunar pentru cheltuielile de capacitate (valoarea pertinentă nu este în mod necesar de $1\,500\,000/12$, respectiv 125 € pe lună deoarece există variații sezoniere), dispunem de o modelare lunară a costurilor de service, cu care se pot compara costurile reale (vezi capitolul 7).

1.3.3. Fixarea prețului de vânzare

Metoda direct costing nu este folosită frecvent în acest scop. Anchetele arată popularitatea constantă și logica recurgerii la costul complet pentru a determina „prețul normal al produsului”. Gavindarajan și Anthony (1983) constatarea că fusese vorba de 83% din primele o mie de societăți industriale ale clasamentului Fortuna, conform unei anchete publicate în 1988 (Cormick ș.a., 1988) și potrivit unei alte cercetări din Japonia (Kobayashi, 1982), o constatare discordantă fiind efectuată (Brugelman ș.a., 1985), ceea ce a condus autorii respectivi la constatarea aprecierii profesorului Anthony conform căreia utilizarea metodei direct costing pentru fixarea prețului de vânzare este un fenomen destul de rar. Utilizarea acestei metode poate fi avută în vedere, totuși, pentru modificări limitate ale politicii de prețuri, care prin impactul lor nu modifică sensibil activitățile responsabililor costurilor de capacitate și nici comportamentul clienților. În aceste condiții, se poate utiliza raționamentul marginal (exemplul 1 și 2) sau excepțional.

Exemplul 1. Produsul A este vândut în 10 000 exemplare la prețul de 100 €. Costul său variabil unitar este de 60 € și costurile de capacitate directe sunt 450 000 €. El aduce o contribuție negativă de 50 000 €. Ceea ce ne învață direct costing-ul pe termen scurt, este că un astfel de deficit poate fi datorat unui volum insuficient vândut care nu permite ajungerea la punctul de echilibru. Presupunem că se are în vedere reducerea prețului produsului A cu 5% pentru a spori vânzările. În ce condiții este avantajoasă această politică?

Trebuie să ne întrebăm asupra consecințelor strategice ale acestei politici care ar pune în discuție echilibrul sectorului și ar conduce la consecințe neprevăzute prin acest calcul contabil. Apoi, este posibil să se țină seama de următorul raționament. Dacă prețul scade cu 5%, marja privind costul variabil trece de la $(100-60) \times 10\,000$ la $(95-60) \times Q$: marja unitară privind costul variabil se diminuează cu 12,5% (trecând de la 40 la 35) trebuie astfel ca volumul să compenseze această diminuare pentru a determina creșterea rezultatului. Aici, trebuie respectată relația $Q > 11429$, respectiv o creștere cu 14,29%. Rămâne de știut dacă aceste costuri de capacitate sunt nemodificate în timp ce volumul vândut crește în această proporție. Există puține șanse pentru a fi respectate aceste costuri dacă volumul produs sporește în final cu 14,29%, deoarece acest volum mai important va declanșa cel mai adesea activități care consumă costuri de capacitate. Totuși, este posibil ca această creștere a

costurilor de capacitate să nu se producă imediat, politica de tarifar bazată pe marja asupra costurilor variabile poate fi acceptabilă dacă este punctuală și fără recurență.

Exemplul 2. Presupunem că prețul de vânzare este de 100 € pe unitate, cantitatea vândută fiind de 1 000 unități, cu un cost variabil unitar de 40 € și un cost „fix” de 30 €. Se estimează că o diminuare a prețului de vânzare cu 10% ar permite creșterea volumului vânzărilor cu 25%. Ar trebui acceptată această situație?

Conform raționamentului în marja asupra costului variabil, diminuarea marjei unitare (16,66%, ea trece de la 60 € la 50 €) este mai mult decât cea compensată prin creșterea volumului. Se constată că noua marjă $50 \times 1250 = 62\,500$ €, este superioară celei vechi, respectiv $60 \times 1\,000 = 60\,000$ €. Chestiunea este de a ști dacă creșterea vânzărilor duce la creșterea costurilor de capacitate cu 2 500 € (diferența dintre vechea și noua marjă privind costurile variabile), respectiv cu 8,3% din suma lor inițială și în ce ritm va avea loc această progresie, dacă se are în vedere să nu urmărească decât pe moment noua politică tarifară.

În fine, folosirea metodei direct costing poate fi excepțională, dacă se are în vedere determinarea unui preț fix, posibil de acceptat de un client marginal cu condiția ca prețul respectiv să nu facă referință la celelalte. Într-un astfel de caz, marginal în sensul curent al termenului, înseamnă că acceptarea unei comenzi este avantajoasă dacă prin aceasta se obține o marjă pozitivă privind costul variabil. Este preferabil să se vândă la cost variabil, plus o mică marjă decât să nu se vândă deloc. Această ultimă ipoteză solicită totuși o foarte importantă remarcă pe care o vom ilustra printr-un exemplu (a se revedea și capitolele 1 și 5).

Exemplu. Produsul A este vândut cu 100 €, costul său variabil este de 60 €, costul de capacitate unitară, în condițiile prevăzute de volumul vânzărilor (10 000 exemplare) este de 25 €. Întreprinderea a investit în consecință. Dar conjunctura nu permite pentru moment decât o vânzare de 8 000 unități. Presupunem că un client propune cumpărarea a 1 000 unități la 70 €. Ar trebui să accepte întreprinderea această comandă?

Metoda direct costing arată că marja asupra costului variabil este de:

$$(100 - 60) \times 8\,000 = 320\,000 \text{ €}$$

și cheltuielile de capacitate fiind în total de: $25 \times 10\,000 = 250\,000$ €

beneficiul este de 70 000 € și se scontează la o vânzare de 10 000 unități, un beneficiu de 150 000 €.

Calculul costului complet „instantaneu” al unității vândute, respectiv acela conform datelor perioadei, este:

$$(60 + 250\,000 / 8\,000) = 60 + 31,25 = 91,25 \text{ €}$$

La preț de vânzare de 100 €, beneficiul unitar este 8,75 € și beneficiul total de $8,75 \times 8\,000 = 70\,000$ €.

Calculul costului complet este de neînlocuit pentru opțiunile strategice, așa cum s-a constatat în capitolul 4., dar el nu mai este

„instantaneu” ci efectuat pe o lungă perioadă conform ipotezelor previzionale de funcționare. Pe termen scurt, costul complet este un indicator neadecvat.

Într-adevăr, un raționament eronat ar consta în compararea prețului de vânzare de 70 € cu costul complet de 91,25 € și care duce la refuzarea comenzii. Dacă întreprinderea acceptă această comandă, costul de capacitate se va imputa asupra a 9 000 unități, costul complet trece de la 91,25 € la:

$$60 + 27,78 = 87,78 \text{ €}.$$

Cifra inițială de 91,25 € este nespecifică pentru acest tip de analiză.

Metoda direct costing arată că trebuie acceptată comanda dacă acest cost fix total rămâne nemodificat, deoarece acceptarea presupune raportarea unei marje unitare asupra costului variabil de: $(70 - 60) = 10 \text{ €}$ și respectiv o marjă suplimentară privind costul variabil de 10 000 €, care ar modifica beneficiul:

$$70\,000 + 10\,000 = 80\,000 \text{ (respectiv } + 14,3\%).$$

Un astfel de raționament este el sigur? Mai întâi se poate nota că dacă beneficiul sporește cu 14,3% la o creștere a vânzărilor cu 12,5%, marja privind costul variabil nu sporește decât cu 3,125% (două considerații strategice). Trebuie luate în considerație: costul complet al imputării raționale, costul de oportunitate.

Subliniem mai întâi că acest cost complet, pentru nivelul de activitate de 1 000 unități, este de 85 € ($60 + 25$). Aceasta înseamnă că prețul de vânzare de 70 € nu acoperă prin nici o activitate costul complet al produsului. A accepta să se vândă la acest preț înseamnă a accepta vânzarea în pierdere, într-o perspectivă pe termen lung. Aceasta conduce la un alt concept, acela al costului de oportunitate.

Dacă întreprinderea raționează numai în privința costurilor variabile, ea ignoră diversele forme pe care le poate lua costul de oportunitate al acestei comenzi:

- dacă activitatea inefficientă ar trebui să dureze: suma costurilor de capacitate ar putea fi eliminată;
- în schimb, dacă activitatea ar trebui reluată: pierderea privind cifra de afaceri asupra clienților obișnuiți ar fi de 1 000 unități la 100 €, de comparat cu o cifră de afaceri de 70 000 €;
- sau, pentru a nu pierde din cifra de afaceri, creșterea costurilor de capacitate pentru a dispune de un potențial mai important;
- pierderea ar fi fost mai importantă dacă ceilalți clienți ar fi solicitat să beneficieze de un preț de 70 €.

Luarea în considerație a acestor mize rezolvă opoziția dintre

termenul scurt și cel lung. Realitatea este că această opoziție există. Ea este datorată procesului de decizie, care face să intervină participanții ale căror interese sunt divergente și fac improbabilă raționalitatea. Raționamentul centrului de responsabilitate vine și se suprapune pe cel al produsului, respectiv cel al întreprinderii considerată global. Metoda direct costing sporește sensibil acest risc. Vom observa că simplitatea este iluzorie, ceea ce este simplu, aici, este adesea fals.

2. Riscurile în direct costing

Abordarea metodei direct costing se poate face în două maniere: fie neținând seama de ipotezele sale, respectiv prin contestarea validității modelării pe care o propune, fie interesându-ne de utilizarea acestei modelări presupunând ipoteze acceptabile, prin întrebări asupra pertinentei utilizării marjei asupra costurilor variabile drept criteriu de decizie.

2.1. Ipoteze simpliste

2.1.1. Definiția costurilor de capacitate și variabile nu este atât de simplă

Direct costing-ul definește în mod clar această distincție, respectiv: sensibilitatea la *volum* care permite clasificarea cheltuielilor.

Se poate contesta caracterul similar și iluzoriu al acestei concepții, dar chiar dacă se acceptă, ea pune probleme. Fenomenul este următorul. Metoda consideră fixe costurile care nu depind de volumul unui produs. Dar costul acestui produs este o rezultată a costurilor elementare ale centrelor pe care le tratează. Ori, dacă decizia strategică privește produsul, decizia curentă se situează în aceste centre. În acest context se poate veni cu ameliorări ale proceselor existente în optica așa numitului kaizen (capitolul 5). Imaginea propusă prin direct costing operatorilor și managerilor locali este distorsionată. Costurile variabile sunt cele pe care centrele le consideră variabile. Aceasta pune două probleme:

- riscul unei neobservări contrare unei bune gestiuni;

Exemplul riscurilor de miopie. „Unul dintre autori a indicat exemplul următor: reglajul mașinilor într-un atelier care utilizează foreze este realizat de operatori și este considerat (pentru acest motiv) cost variabil; reglajele mai complicate în atelierul de uzinaj al metalelor

al aceleiași societăți reclamă personal specializat pentru care salariile sunt considerate costuri de capacitate.” (NAA, 1960). Recurgerea la direct costing va scoate în evidență o parte a costului activității de reglaj, respectiv presupunerea că ea să fie individualizată prin analiza forțelor.

- riscul de manipulare a datelor.

Dacă întreprinderea decide să descentralizeze decizia, ea este orientată de multe ori să creeze centre de profit, adică centre de responsabilitate, dotate cu un cont de rezultat și având un obiectiv de marjă, respectiv de rentabilitate (ROI, spre exemplu). Pentru ca acest calcul al profitului să aibă sens trebuie facturate toate consumurile entității. Se utilizează sisteme de prețuri de cesiune internă atunci când intervin tranzacții între centre. Din punctul de vedere al centrului, sunt fixe costurile independente de activitatea entității respective. Ori, ceea ce este considerat variabil în centru poate fi apreciat „fix” pentru întreprindere. La riscul de neobservare (nu se referă la costuri de capacitate) se adaugă riscul apărut din manipularea legilor costurilor în scopul orientării comportamentelor.

Exemplul 1. Menținerea instalațiilor intervine pe parcursul celor 200 ore de funcționare. Ea este asigurată de un serviciu intern care o „facturează” la timpul trecut. Aceeași cheltuială este considerată variabilă de centrul care primește prestația în timp ce ea este în esență fixă pentru întreprindere: salariile, spre exemplu, sunt costuri de capacitate în sensul direct costingului.

Exemplul 2. Costurile rețelei (telecom, electricitate) pentru întreprinderea care le administrează sunt considerate costuri de capacitate. Dacă sunt facturate altor operatori la prorata traficului, ele sunt variabile.

Ne aflăm atunci în plin paradox. Prin construcție, direct costing-ul nu este interesat de costurile de capacitate. Administrarea pe centre de responsabilitate presupune considerarea acestora drept variabile, mai ales prin sistemele de facturare internă. Dar aceasta înseamnă transformarea comportamentului real al costurilor. Există riscul unei iluzii optice. Dacă centrele se îndoiesc de costurile de capacitate devenite în mod artificial variabile, ele riscă, în contrapartidă, să realizeze economii iluzorii deoarece încetează să declanșeze aceste activități facturate ale căror costuri de capacitate nu încetează să existe imediat. În spiritul acestor economii (potențiale pe termen lung, dar nule pe termen scurt), bugetul lor se reportează asupra altor cheltuieli, ceea ce sporește costurile gândind la reducerea lor.

2.1.2. Costul de capacitate și costurile variabile nu sunt întotdeauna independente

„Au fost obținute câștiguri aparente prin completarea activității uzinelor cu comenzi marginale sau speciale, sau printr-o creștere a varietății produselor, mai ales sub formă de opțiuni. [...] Orice preț de vânzare care depășește costurile variabile (în general asimilate mâinii de lucru directe și materiilor prime) era considerat drept un bonus, deoarece el ajuta la acoperirea costurilor de capacitate și aducea o contribuție la profit. Totuși, costul resurselor suplimentare necesare pentru a administra proliferarea produselor, modelelor, opțiunilor nu era imputat acestor articole suplimentare.” (Kaplan, 1991).

Cazul respectiv subliniază o chestiune generală: ce se face când un cost „variabil” declanșează un cost „fix”? Aceasta se produce în momentul declanșării unei activități în rațiunea nivelului de funcționare, dar ea consumă imediat numai costuri de capacitate. Pentru direct costing, acestea sunt excluse din analiză. Dar, aceasta înseamnă străduința spre neobservare. Acest lucru este contrar demersului ABC – ABM, care, în anumite cazuri, influențează indicatorii anumitor activități, prin costurile de capacitate, pentru reducerea frecvenței declanșării lor, pe termen mediu.

Orientarea atenției asupra indicatorului „marja privind costurile variabile” înseamnă:

- fie presupunerea că deciziile luate pornind de la marje asupra costurilor variabile nu au niciodată efect asupra costurilor de capacitate, ceea ce nu este adevărat pe termen mediu;
- fie admiterea că produsele consumă costuri de capacitate și costuri variabile în mod identic, ceea ce rezolvă eventuala opoziție dintre logica de calcul a costului variabil și logica pe termen lung.

Aceste ipoteze, larg nedemonstrate, sunt vizate de Johnson și Kaplan, care notează (1987, p. 233): „Chiar pentru alegerile pe termen scurt, în materie de structură a vânzărilor și de evaluare a marjei, este important să nu ne mulțumim a cunoaște cheltuielile suplimentare, ci și consumurile tuturor resurselor necesare produselor existente sau avute în vedere. Astfel, produsele vor fi evaluate pentru a acoperi costul lor suplimentar, dar nu și costul de oportunitate. Aceasta înseamnă că s-ar utiliza o capacitate costisitoare care ar putea, în caz contrar, să fie folosită pentru fabricarea produselor cu marja cea mai mare pe unitatea de resursă rară consumată. [...] Există un pericol în utilizarea costurilor variabile pe termen scurt

pentru decizii în evaluarea, lansarea unui produs, abandonarea sa, acceptarea unei comenzi, mixul produselor, inclusiv decizia de a avea colaborări. Deciziile respective angajează capacitatea întreprinderii și ar trebui să aibă în vedere variabilitatea costurilor pe termen lung sau și nu pe termen scurt." Este vorba într-adevăr de alegerile strategice care solicită un cost complet, deci luarea în considerație a costurilor de capacitate care vor fi modificate pe termen lung.

Dacă se admite că produsele care aduc marje însemnate privind costurile variabile provoacă și ele costuri de capacitate ridicate, pe termen scurt și lung: „Strategia punctului de echilibru – acoperă costurile de capacitate sporind volumul. Pe termen lung, această strategie tinde să majoreze costurile de capacitate necreatoare de valoare pe care caută să le acopere. Adoptarea perspectivei punctului de echilibru ar putea fi o cauză esențială a creșterii exponențiale a cheltuielilor generale care a afectat un număr mare de întreprinderi americane în ultimele decenii.” (Johnson, 1990).

Faptul de a reține numai volumul drept criteriu de modelare a costurilor sporește probabilitatea de a fi victima iluziilor privind adevărata profitabilitate. Este imperativă, în schimb, identificarea deciziilor care provoacă modificarea în pantă a costurilor de capacitate, îngreunând sarcinile funcțiilor de suport. Aceasta poate fi efectuată prin studiul atent al costurilor complete (capitolul 4). Nu există decât foarte puține decizii care sporesc marjele privind costurile variabile fără nici un efect asupra costurilor de capacitate și în consecință folosirea metodei direct costing conduce la o analiză eronată. Drept mărturie un articol al președintelui de la Uniroyal care vorbește de riscul unui „ciclu al destinului”: forța de a administra termenul scurt, riscă să ducă la apariția constrângerii de a administra urgențe (Ames, Hlavarek, 1990).

În fapt, direct costing-ul nu scapă acestor critici decât în situații în care diferitele categorii de costuri sunt strâns legate, funcție de volum, numărul de loturi, de existența unui proces sau chiar a întreprinderii. Cibert (1968, p.207) arătase, mult înainte de reputația metodei ABC, că astfel de condiții nu sunt întâlnite decât în cazul fabricației unui produs unic în mod continuu.

2.2. Procesul de utilizare a metodei direct costing și limitele acestuia

Una din utilizările cele mai clasice ale acestei metode o constituie căutarea unui optim în structura vânzărilor. Aceasta este menționată de

NACA (1953, p. 19): „Dacă managerii nu pot fixa prețurile de vânzare, ei pot influența profitul global străduindu-se să găsească o structură a vânzărilor ce corespunde folosirii celei mai avantajoase a capacității de producție. În acest scop, comparația profitabilităților produselor se efectuează prin marja asupra costului variabil.” Această utilizare nu poate releva, în opinia noastră, orizontul anual și domeniul de responsabilitate al managerilor. Utilitatea este privită, în acest caz, într-o perspectivă punctuală. Acesta se poate demonstra prin două variante ale termenului de manager.

2.2.1. Direct costing-ul, instrument al conducătorilor

Considerăm în primul rând situația conducătorilor. A căuta o maximizare a marjei asupra costului variabil total, înseamnă renunțarea la a conduce o strategie care se înșală asupra orizontului, administrând existentul; aceasta ar însemna să percepem costurile doar prin pseudocosturi fixe care se vor modifica funcție de compoziția vânzărilor. Sau, mai bine, se renunță la strategia activă, pe baza iluziei asupra stabilității costurilor de capacitate sau printr-o strategie, dar în astfel de condiții, metoda direct costing nu mai are șanse de a fi satisfăcătoare din punct de vedere conceptual. În două cazuri afirmația conform căreia marja asupra costului variabil este falsă, pentru conducători, constituind un bun criteriu de comparație a responsabilităților produselor.

2.2.2. Direct costing-ul, instrument al responsabililor centrelor de profit

O situație care blochează responsabili într-un orizont anual are toate șansele de a considera costurile de capacitate inevitabile și determinând maximizarea marjei asupra costului variabil (decizia poate fi mai complexă dacă se utilizează ROI, deoarece sporirea marjei poate genera active, mai ales stocuri și credite-clienți).

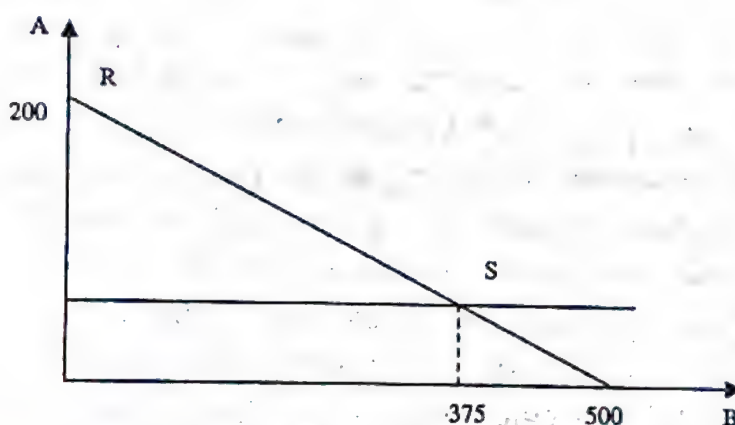
Exemplu. O întreprindere se pregătește să vândă două produse A și B. Fiecare va fi vândut cu 100 € unitatea. Costul variabil unitar al lui A este de 40 €, cel al lui B de 70 €. Costurile care vor deveni „fixe” odată cu capacitățile instalate și care sunt încă variabile, deoarece nu se realizează nici o investiție și mai ales pentru că este posibilă creșterea capacităților la nevoile prevăzute, de 50 € pe unitate A și 20 € pe unitate B. Ele cuprind un cost de fabricație și un cost administrativ. Se dispune de un buget de 10 000 € pentru aceste costuri. Costul de fabricație este de 15 € pe oră de capacitate disponibilă. Produsul A solicită 1,2 ore și produsul B o oră. Se cere livrarea a cel puțin 50 A.

Viitoarele costuri de capacitate și rezultatele sunt determinate astfel:

	A	B
Ore pe unitate	1,2	1
Costuri de capacitate în fabricație	18	15
Alte costuri de capacitate total	32	5
Total	50	20
Marja privind costurile variabile	60	30
Rezultat unitar prevăzut	10	10

Cu bugetul disponibil se poate avea în vedere producerea a $10\,000/50 = 200$ A sau $10\,000/20 = 500$ B sau o combinație. Se presupune că se dorește fabricarea a cel puțin 50 A. Graficul 6.4. reprezintă soluțiile posibile. Punctul R oferă un beneficiu de $200 \times 10 = 2\,000$ €, pentru punctul S corespund 50 A și 375 B, și astfel se obține: $(50 \times 10) + (375 \times 10) = 4\,250$ €.

Graficul 6.4. – Alegeri posibile

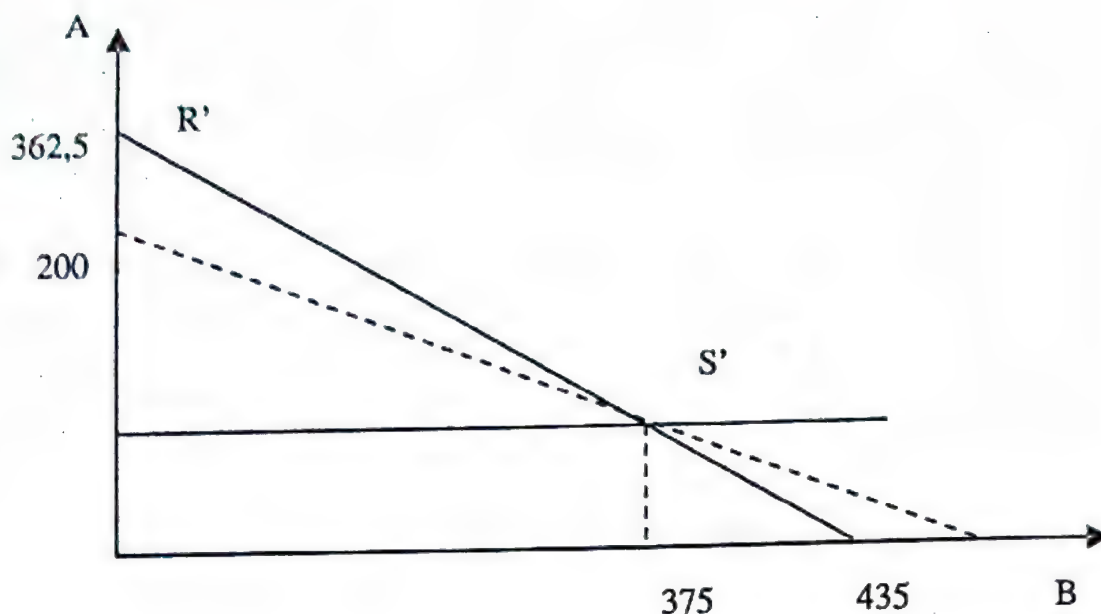


Se alege această ultimă soluție și întreprinderea se echipează în consecință, ceea ce presupune un potențial de producție de: $(50 \times 1,2) + (375 \times 1) = 435$ ore.

Graficul 6.5. reprezintă situația prin care ea este văzută într-o perspectivă pe termen scurt, odată aceste opțiuni realizate. Acestea sunt limitate prin capacitatea instalată care permite producerea de 362,5 A sau 435 B sau o combinație ce consumă 435 ore. Punctul R' presupune o marjă asupra costului variabil de $362,5 \times 60 = 21\,750$ €. Punctul S' aduce o marjă asupra costului variabil de: $(50 \times 60) + (375 \times 30) = 14\,250$ €. Se va alege astfel soluția R', care nu este cea mai bună într-o perspectivă pe termen lung, care va obliga treptat la sporirea cheltuielilor de capacitate în afara fabricației, nereținute în calculul de optimizare pe termen scurt, dar care

sunt în principiu insuficiente pentru a produce 362,5 unități A.

Graficul 6.5. – Soluții reziduale posibile pe termen scurt



Pe această schemă se observă riscurile maximizării marjelor privind costurile variabile. Apar o multitudine de dificultăți și disfuncționalități în trecerea de la termenul lung la cel scurt. Metoda acordă întâietate termenului scurt, fiind în mod normal rezervată controlului operațional, în care deciziile cu consecințe strategice sunt mai rare. Cea care pune problema nu este metoda direct costing ci faptul de a servi drept instrument de decizie în procesul constituit din controlul de gestiune și corelarea procesului strategic cu cel al gestiunii curente. *Deși delimitează termenul scurt de cel lung, metoda nu este orientată în spiritul controlului de gestiune.*

Totuși, ținând seama de dezvoltarea pe care a cunoscut-o, metoda ar trebui să-și recâștige imediat locul între instrumentele de conducere; aceasta cu ajutorul calculului marginalist de miză punctuală și limitată. Modelarea pe care o propune este periculoasă din momentul în care ea părăsește controlul operațional pentru a se folosi instrumentele strategiei în orizontul controlului de gestiune. Vom vedea dacă este posibil să dispunem de un instrument comod care prezintă mai puține inconveniente: imputarea rațională.

3. Normalizarea costurilor de capacitate prin imputarea rațională

3.1. Neadaptarea costului complet curent la gestiunea pe termen scurt

Metoda direct costing este foarte adesea apărută în opoziție cu cea a costului complet. Raționamentul tipic utilizat este prezentat în ceea ce urmează:

„Presupunem că se cere contabilului să spună care va fi creșterea beneficiului determinat de creșterea cu 20% a cantității vândute dintr-un produs dat. Într-un sistem de cost complet, cifra nu poate fi obținută prin simpla multiplicare a profitului unitar al produsului cu numărul de unități. Pentru a obține cifra dorită, trebuie considerate unul sau mai multe din aspectele:

1. efectul pe care producția suplimentară îl va avea asupra repartiției costurilor de capacitate de producție;
2. consecințele posibile asupra costurilor altor produse. În anumite sisteme contabile, creșterea volumului unui produs poate afecta imputarea costurilor de capacitate ale altor produse;
3. modificări în ratele (indicii) cheltuielilor utilizate pentru imputarea cheltuielilor administrative și comerciale produselor.

Pe de altă parte, marja asupra costurilor variabile măsoară direct impactul variațiilor de volum asupra profitului. Este suficientă modificarea marjei unitare cu cantitatea pentru a avea informația cerută.” (NACA, 1953, p.26).

Să luăm un exemplu pentru a explica această analiză făcută pentru derutarea nespecialistului.

Exemplu. Întreprinderea vinde produsele A și B. Presupunem costurile de fabricație globalizate și imputate produselor la prorata orelor de mașină. Produsul A solicită 3 ore, produsul B 5 ore. Se fabrică și se vinde 100 A și 100 B. Costul variabil orar este 100 €, costurile capacității de fabricație sunt de 100 000 €. Produsul A este vândut la 1 000 € și produsul B 1.600 €. Costurile comerciale sunt imputate la prorata cantităților vândute. Costul variabil unitar este de 70 € și costurile de capacitate de 60 000 €.

Ce efect va avea asupra beneficiului vânzarea de 20 unități suplimentare din produsul A?

Costurile complete ale produselor A și B sunt următoarele, cunoscând că producția lui A și B solicită un total de 800 ore:

Cost orar de producție: $100 + 100\,000/800$	=	225
Cost comercial unitar: $70 + 60\,000/200$	=	370
Cost complet unitar al produsului A: $(225 \times 3) + (370 \times 1)$	=	1045
Pierdere unitară a lui A: $1\,000 - 1\,045$	=	-45
Cost complet unitar B: $(225 \times 5) + (370 \times 1)$	=	1495
Beneficiu unitar B: $1\,600 - 1\,495$	=	105
Beneficiu global: $(-45 \times 100) + (105 \times 100)$	=	6000

Este evident că ar fi eronat să conchidem că, dacă întreprinderea vinde 20 A în plus, beneficiul global se va reduce cu $(-45 \times 20) = -900$. Într-adevăr, dacă întreprinderea fabrică 120 A și 100 B, activitatea de producție va ajunge la 860 ore; rata orară de 225 € nu mai este valabilă. Costul comercial unitar nu va rămâne la 370 €. Noile cifre sunt:

Cost orar de producție: $100 + 100\,000/860$	=	216,28
Cost comercial unitar: $70 + 60\,000/220$	=	342,73
Cost complet unitar al produsului A: $(216,28 \times 3) + 342,73$	=	991,56
Beneficiu unitar al lui A: $1000 - 991,56$	=	8,44

Ori, această ultimă cifră nu poate fi utilizată deoarece vânzarea suplimentară de 20 A determină scăderea costului complet al lui B:

Cost complet unitar B: $(216,28 \times 5) + 342,73$	=	1424,12
Beneficiu unitar B: $1600 - 1424,12$	=	175,88

Rezultatul întreprinderii ar fi, dacă aceasta ar avea o producție de 120 unități A:

Beneficiul global: $(8,44 \times 120) + (175,88 \times 100) = 18600$ €, deci o creștere a beneficiului de 12600 €. Evident, modelarea propusă prin direct costing permite obținerea acestei cifre mult mai simplu:

Cost variabil unitar A: $(100 \times 3) + 70$	=	370
Marja privind costul unitar A: $1000 - 370$	=	630
Marja suplimentară obținută pentru 20A: 20×630	=	12600

Acest exemplu arată neadaptarea costului complet curent la nevoile termenului scurt: variațiile nivelului unei activități se traduc prin variații de costuri unitare care parazitează informația utilă. Totuși, dacă acest

argument demonstrează superioritatea direct costing-ului asupra costului complet într-o modelare marginală a termenului scurt, el nu dovedește că nu există și alte soluții care să ofere informații mai bogate.

3.2. O alternativă: costul complet rezultat din imputarea rațională a costurilor de capacitate

Costul complet constituie o construcție pertinentă într-un anumit scenariu în care se elaborează decizia strategică. El este adaptat numai deciziei strategice, în alte circumstanțe fiind neadecvat și nepertinent.

Exemplul pe care îl vom prezenta arată modul în care costul complet curent devine neutilizabil pentru urmărire și îndrumare: pe de o parte, costurile unitare nu încetează să se modifice datorită fluctuațiilor activității, pe de altă parte, costul unui produs depinde de un alt factor (volumul lui A influențează costul lui B). În privința direct costing-ului, se uită referința la termenul lung. Imputarea rațională oferă un cost care comportă trei atuuri foarte importante:

- nu este supus efectelor mecanice ale costului complet curent unitar;
- exprimă, cel puțin la fel de bine ca și direct costingul, legea variației costurilor și autorizează astfel orice simulare;
- păstrează sensul termenului mediu, prin noțiunea de activitate normală a costurilor de capacitate.

Principiul imputării raționale deja evocat constă în atașarea costurilor de capacitate (și a costurilor variabile comune) la nivelele normale de activitate proprii potențialelor a căror disponibilitate creează aceste costuri. El poate avea atâtea norme de funcționare câte categorii de costuri de capacitate (vezi costurile variabile comune)¹.

Calculul rezultat din această procedură:

- pune în evidență *resursele excedentare* alocate unei entități și / sau unei activități, care permit astfel o mai bună îndrumare la acest nivel pe termen scurt sau pe termen lung;
- evaluează costul unui produs sau al unei activități fără să se încarce cu aceste costuri excedentare, care permit astfel un *diagnostic* și o *comparație externă (benchmarking)*.

Fie F un cost de capacitate (sau variabil comun), N nivelul de activitate normal (exprimat în număr de unități de lucru, dacă este vorba

¹ Acest aspect a fost subliniat cu claritate de Cibert (1968, p.221), care nu a prevăzut decât tratamentul costurilor de capacitate.

de un cost indirect, în număr de produse, dacă este vorba de un cost direct pe produs) care îi este asociat, n nivelul real. S-a observat deja principiul metodei este de a imputa produsului sau oricărui alt destinatar al calculului costului, suma $F \times n/N$, pe unitate de lucru F/N . Costul unitar este astfel normalizat, el nu depinde de nivelul real n al activității considerate. Diferența dintre suma totală F și suma astfel imputată este:

$$F - F \frac{n}{N} = F \frac{N - n}{N}$$

constituie o abatere de activitate, numită cost de subactivitate dacă $n < N$ și beneficiu de supraactivitate în cazul invers. Se constată atunci costul de subactivitate și costurile neabsorbite. Aplicăm această metodă la exemplul:

Exemplu. Presupunem că activitatea normală corespunde unei situații de 125 A și 125 B, respectiv la 1000 ore de mașini. Pe această bază, costurile unitare sunt următoarele:

Costul orar de producție: $100 + 100\,000 / 1\,000 = 200$

Costul comercial unitar: $70 + 60\,000 / 250 = 310$

Costurile unitare ale produselor conform imputării raționale sunt următoarele:

Costul unitar al lui A $(200 \times 3) + 310 = 910$

Costul unitar al lui B $(200 \times 5) + 310 = 1\,310$

Marja unitară a lui A $1\,000 - 910 = 90$

Marja unitară a lui B $1\,600 - 1\,310 = 290$

Marjele care determină imputarea rațională nu constituie beneficii, ci marje care se transformă în beneficii, dacă nu există nici o abatere de activitate.

Nu este cazul aici, în sensul că toate costurile de capacitate nu se regăsesc imputate produselor când se utilizează ratele oferite de imputarea rațională. Atunci când întreprinderea vinde 100 A și 100 B, costurile imputate produselor sunt:

Costul lui A: $(600 + 310)100 = 91\,000$

Costul lui B: $(1\,000 + 310)100 = 131\,000$

Marja lui A: $90 \times 100 = 9\,000$

Marja lui B: $290 \times 100 = 29\,000$

Marja totală: 38000

Costurile de subactivitate reprezintă:

În fabricație: $100\,000 - 100 \times (100 \times 3 + 100 \times 5) = 20\,000$

În comercial: $60\,000 - 240 \times (100 + 100) = 12\,000$

Beneficiul este: $38\,000 - 20\,000 - 12\,000 = 6\,000$

În această metodă, considerată un adevărat sistem semistandard, beneficiul este calculat astfel:

Vânzări - Costuri imputate produselor = Marjă - Cost de subactivitate = Beneficiu

Atunci când întreprinderea vinde 20 A în plus, ea sporește marja, dar în același timp reduce costul subactivității: deoarece activitatea de producție trece de la 860 h la subactivitate redusă de $60/1\ 000 = 6\%$. Volumul vândut fiind de 220 unități, subactivitatea comercială se diminuează cu $20/250 = 8\%$. Calculul nu este realmente mai complex decât în direct costing:

Marja suplimentară a produsului A: $20\% = 1\ 800$

Diminuarea costului subactivității în fabricație: $(6\% \text{ din } 100\ 000) = 6\ 000$

Diminuarea costului subactivității comerciale: $(8\% \text{ din } 60\ 000) = 4\ 800$

Creșterea beneficiului: $1\ 800 + 6\ 000 + 4\ 800 = 12\ 600$

Imputarea rațională este unica modalitate de a calcula un cost semnificativ, amestecând costuri variabile unitare, costuri variabile comune și costuri de capacitate, respectând principiul omogenității. S-a demonstrat aceasta în capitolul 2, mai ales pornind de la exemplul lui Detoef. Imputarea rațională permite obiectului de calcul al costului unui produs, să suporte consumurile pe care le cauzează, deoarece el obligă la pregătirea anumitor performanțe (costuri de capacitate) și deoarece declanșează activități care consumă costuri variabile. Pentru a relua termenii lui Rimailho (1928): „Rambursarea la fiecare comandă a tuturor prestațiilor pe care i le-a oferit uzina, dar numai pe cele de care s-a folosit în proporția respectivă.” Imputarea rațională nu trebuie aplicată numai costurilor de capacitate, ci și costurilor variabile comune. Acesta reprezintă într-adevăr un potențial nefolosit decât la declanșarea unui cost variabil comun liber. Trebuie să raportăm costul nu numai la partea utilizată, ci la potențialul oferit.

Exemplu. O livrare de regularitate face apel la un camion a cărui capacitate este de 20 t, costul variabil consumă (carburant, cota parte de uzură a pneurilor, de întreținere etc.) este de 3 000 €. Costurile de capacitate legate de disponibilitatea activității „livrare” (salariul șoferului, întreținere minimă, chiria sau amortizarea camionului, asigurare etc.) sunt de 200 000 € pe an și corespund unui număr de 200 livrări posibile. Costul de capacitate pe livrare este de 1 000 € ($200\ 000/200$). El permite, în condițiile actuale, să se dispună de un potențial de 20 t. Punerea în operă a acestui potențial costă în total 4 000 €, respectiv 200 € pe tonă.

Presupunem că acest camion a efectuat 180 livrări pe an, în 60% din cazuri la capacitate de 20 t și transportând 15 t în 40% din cazuri, respectiv o medie de 18 t. Livrările anului ar trebui analizate după cum urmează (tabelul 6.6.).

Tabelul 6.6. – Analiza costurilor de transport în imputarea rațională

	Costuri de capacitate	Costuri variabile comune
Suma	200 000 pe an	3 000 pe livrare
Inductor	Număr potențial de livrări	Livrarea
Nivel normal de activitate (N)	200 livrări pe an	20 t pe livrare
Cost/N	1000	150
Nivel real de activitate (n)	180 livrări	18 t în medie
Suma imputată tonelor livrate	180 000	486 000
Costul subactivității	20 000	54 000
Cost total	200 000	540 000

3.3. O idee mai veche redescoperită în anii '90

Mai multe constatări s-au orientat spre imputarea rațională¹ din momentul în care tratamentul costurilor de capacitate a determinat o reflecție. Ideea că ar trebui abandonată coeficienții globali, pentru a analiza mai fin costurile de capacitate, mai ales indirecte² și imputarea lor prin intermediul ratelor stabilizate, se află la Church din 1901, dar el ezită în privința modului în care sunt rezervate costurile neimputate: majorarea costului orar sau a pierderii, și spre ceea ce gândea finalmente în 1911 „Este un rău obiceiul de a se reuni într-o singură masă elemente diferite (chirie, gaz, carburant, lubrifiant, camere de combustie, piese pentru întreținere de mașini) și de a le imputa la prorata salariilor. Costurile diferitelor funcții neproductive într-o uzină trebuie tratate distinct și considerate drept redevențe pe care uzina trebuie să le plătească pentru serviciile care îi sunt prestate. [...] În acest caz se poate ca departamentele și fiecare mașină să suporte diversele baze de alocare. Costul total care privește fiecare mașină este divizat atunci prin numărul de ore de funcționare a unei luni sau a unui an în felul în care este determinată o chirie orară. [...] Timpul de nefuncționare reprezintă o capacitate de producție risipită. [...] Eu prefer să consider această risipă drept o muncă distinctă, de proastă calitate și să o fac să apară într-un cont special.” (Church, 1911, p. 922 și 999, *passim*).

¹ Vezi spre exemplu Garner (1954, p.201 sq). Denumirea de imputare rațională pare revendicată de Rimailho (Dubreuil și Rimailho, 1939, p.119).

² Cea mai mare parte a citărilor care urmează au tendința de a asimila costurile indirecte costurilor de capacitate. De unde denumirea de direct costing.

Mulți alți specialiști întrevăd soluția, așa cum o face maiorul Nicholson în 1913. Un american, Scovell, preconizează în același an să distingă cele două cauze ale ineficienței: risipa și trândăvia (Garner, 1954, p. 199-199). În Franța, Nusbaumer și mulți alți ingineri se raliază metodei lui Church, care consta în imputarea cheltuielilor indirecte mașinilor pentru a calcula o rată orară normală. Church, care se manifesta din 1913 împotriva unei schițe, venită de la un anume Edtterson, ceea ce va deveni direct costing (Vagermersch, 1988, p. 37). Aceeași grijă îl va conduce pe Emerson spre costurile standard (Chatfield, 1977, p. 170). Această reflecție va fi adusă la maturitate de Gantt în 1915. După ce a constatat: „Atunci când este posibilă sesizarea precisă a cantităților de materii prime și de muncă utilizată direct în producție (...) nu se pare că dispunem de nici un sistem fiabil pentru a distribui această parte a cheltuielilor numite indirecte [indirect expense, burden or overhead]¹. El enunță ceea ce va însemna imputarea rațională: „Conform acestei metode, rămâne o anumită sumă de cheltuieli neimputate de fiecare dată când uzina va funcționa sub capacitatea normală. Examinarea atentă a acestei sume va arăta că ea nu se poate aloca produselor fabricate, ci este vorba de un cost legat de o alegere a întreprinderii, aceea de a păstra inactivă o anumită parte a uzinei, și că această sumă trebuie dirijată direct spre contul de rezultat.” (Gantt, 1915, p.1056).

În lipsa acestui demers, atunci când activitatea se diminuează, imputarea totalității costurilor de capacitate produselor duce la creșterea costului unitar care depășește adesea prețul de vânzare. Până la ce nivel poate fi redus acesta?

Exemplu. Un caz clasic de spirală absurdă este prezentat (Gantt, 1915, p.1055): „Un om înțelege că nivelul costului unui articol pe care îl fabrică era de 30 cenți. Atunci când înțelege că îl putea cumpăra la 26 cenți, el a decis încetarea fabricației. (...) Eu l-am întrebat ce cuprindea costul său unitar. El mi-a răspuns că avea 10 cenți mâna de lucru, 8 pentru materii prime și 12 cheltuieli indirecte ale uzinei. Eu îl chestionam: „Este adevărat că uzina dumneavoastră funcționează din plin?” Și el mi-a răspuns că ea funcționează cel puțin la jumătatea capacității sale, fără îndoială la o treime. Atunci s-a ivit următoarea problemă: „Care ar fi costul indirect pe articol dacă uzina ar funcționa din plin?” El mi-a răspuns că ar fi 5 cenți; costul ar fi deci 23 cenți. (...) Ce ar deveni aceste cheltuieli indirecte dacă articolul ar fi cumpărat? Răspunsul evident era că aceste cheltuieli ar fi repartizate asupra produselor

¹ Se va nota că Gantt consideră în mod implicit că aceste costuri de uzină sunt costuri de capacitate, ceea ce nu este corect. Înaintea lui, totuși, Metcalfe oferea explicația: „costurile indirecte pot fi divizate în două categorii: cele cum sunt chiria, asigurarea, anumite salarii etc., sunt cheltuieli fixe; și cele cum sunt supravegherea sau furniturile au o relație mult mai strânsă cu efectivul folosit.” (Metcalfe, 1886, p. 464).

care ar fi rămas și pentru care acestea ar fi sporit costurile. (...) Cu o astfel de politică, acest industriaș ar fi probabil condus să cumpere totul din exterior și nu și-ar mai fi închis uzina."

O astfel de eroare nu ar fi comisă cu direct costingul, dar taylorienii nu acceptă ceea ce preconizează mai târziu partizanii acestei metode: să coboare pentru moment până la costul variabil. În această remarcă este vorba despre imputarea rațională: „[Taylor] constatase efectul deflaționist al unei practici prin care se suportau toate costurile unei uzine vaste cu o producție redusă și oferea consultanță despre metoda „costului limită” care permitea determinarea celei mai mici sume la care era posibilă vânzarea în momentele dificile, în loc să se închidă uzina.” (Gantt, 1915, p. 385).

Demonstrația lui Gantt în favoarea imputării raționale este special imaginată și merită să fie scoasă din arhive. Dacă dispunem de trei uzine în trei orașe și numai una din aceste trei funcționează nu ne vom gândi să introducem în costul produselor pe care le fabrică decât costurile de menținere în aceeași stare a celor două uzine. Revenim asupra aspectelor menționate: cele trei uzine funcționează la o treime din capacitatea lor, această situație ar fi un motiv de schimbare a modalității de calcul? Trebuie imputată producției numai o treime din costurile de capacitate. De ce să facem eroarea asupra uzinei în funcționare, în loc să o divizăm în trei? Aceasta duce la propunerea următoare: „Costurile de capacitate imputate producției unei uzine se află în același raport cu costurile necesare pentru ca uzina să funcționeze la capacitatea deplină, ca și acela care există între producția reală și producția normală a uzinei.” Deci în raportul n/N . Costurile neimputate producției exprimă „o cheltuială consimțită pentru a păstra dispoziția unei capacități inactive și ele sunt în sarcina rezultatului perioadei.” Mai clar, ele sunt tratate drept o pierdere (în schimb Church acceptă să le plaseze în activ pentru a le amortiza apoi – „concesiunea financiarilor”, se indignează Gantt). „Dacă fondăm politica noastră pe ideea că acest cost al unui articol nu trebuie să cuprindă în mod legitim decât cheltuieli pe care trebuie să le angajeze în mod necesar, direct sau indirect, pentru a produce, observăm cum costurile noastre sunt mult mai reduse decât credeam și putem face perfect multe alte lucruri, în vechiul sistem, în totală ineficiență.” Într-adevăr, dacă toate costurile de capacitate sunt suportate fără nici un criteriu de către producție, se ajunge la un cost care descurajează vânzarea „ceea ce provoacă o pierdere și mai mare”, ducând la lipsa marjelor privind costurile variabile.

Costurile angajate în cursul unei perioade se analizează astfel pe două categorii: cele care sunt consumate pentru a produce, privite de

taylorieni cum este și Gantt, ca elemente ale performanței responsabililor producției și costuri de capacitate inactivă, considerate în responsabilitatea comercianților sau conducătorilor¹. Ne aflăm pe dreapta logicii tayloriene a eficienței. Trebuie identificat în mod sistematic potențialul de producție just necesar pentru o producție dată, și apoi calculat costul care trebuie suportat pentru a dispune de acest potențial. „O astfel de problemă nu a putut fi soluționată de un contabil obișnuit, fiind înainte de toate o problemă tehnică.” Ideea potrivit căreia costul suportat în timpul subactivității trebuie să fie o pierdere este foarte puternică la taylorieni: un discipol al lui Taylor evocă „prețul timpului pierdut” (Thompson, 1924, p. 57)² pe care preconizează să-l trateze drept „o cheltuială a afacerii în ansamblu, [trecută] la contul de profituri și pierdere”. Taylor însuși ar fi avut această intuiție după Gantt care a lucrat cu el, în 1897 și biograful său, Copley (1923) confirmă acest aspect – dar nu dispune de documente la zi³. Această idee o aflăm la un contabil american din 1906, un discipol al lui Church poate mult mai clarvăzător decât maestrul, John Wittmore (Garner, 1954, p.134; Chatfield, 1977, p.170). Un cost „real” nu este în mod necesar un cost majorat de dezavantajul inactivității. S-a observat deja că nu există, într-adevăr, decât iluzia și un fals bun simț în anumite costuri reale, aritmetic exacte, dar neadaptate nevoilor managerilor. *Un cost este construit. El nu este real.* Reamintim în fine că lucrările de la CEGOS (1928, 1937) au preconizat în mod constant folosirea imputării raționale. Această metodă reapare și în PCG 1982.

În SUA, dezbateră a depășit contabilitatea internă. Publicarea

¹ Preocuparea lui Gantt este mai mult trasarea responsabilității inginerilor, conform unei metode „precise și fiabile care permite deosebirea între ceea ce este pierdut în fabricație și ceea ce este pierdut în afacere în general” (ibid., p. 1062). Mai mult, „cea mai mare parte a sistemelor de calcul a costurilor în vigoare și teoriile pe care ele se bazează au fost consiliate de contabili pentru cel mai mare beneficiu al financiarilor, al căror scop este de a critica uzina și a o face responsabilă de toate deficiențele care survin în afaceri. Acestea ajung în asemenea situații, deoarece metodele utilizate nu permit responsabililor uzinelor să-și prezinte apărarea.” (p. 1056). Disprețul lui Gantt pentru financiară se extinde și asupra contabililor. În polemica sa cu Church (1915, p.385-386) el prezintă contradictoriul său drept contabil pentru a discredita mai bine argumentele sale (Church avea în realitate o formație de inginer): „Contabilul privește în mod necesar trecutul, este datoră inginerului orientarea spre viitor.”

² Autorul arată de altfel atașamentul său la principiul costurilor omogene și atrage atenția asupra riscurilor prin imputarea cheltuielilor indirecte la prorata mâinii de lucru: „Dacă o parte a produsului este mai ales rezultatul muncii manuale, această metodă va supraîncărcă cheltuielile ce provin în special din funcționarea mașinilor în timp ce articolele confecționate la mașină vor suporta o parte mai mică decât cea care le revine.” (p.49).

³ Se pare că deși în 1894 Taylor, inspirat de exemplul unui constructor de mașini unelte (Sellers), a aplicat o metodă foarte asemănătoare la Simonds, un fabricant de rulmenți cu bile. El utilizează aici o rată orară normalizată pe mașină (ceea ce va propune Church) care permitea „să atragă atenția asupra costului deținerii unei capacități inactive.” (Copley, 1923, I, p. 447).

costului subactivității, identificându-l în contul de rezultat, înseamnă afișarea unei sancțiuni a pieței. Pierderea acestei subactivități în valoarea stocurilor face performanța opacă. Principiul „*absorption costing*” a fost înțeles mai întâi drept imputare rațională (excluderea costurilor de subactivitate din costurile produselor) prin abaterile de la costurile standard, ca o mărturie a discuțiilor congresului NACA din 1926. Apoi totul se schimbă la începutul anilor 30. Costul complet aritmetic (toate costurile de producție sunt trecute asupra unităților fabricate) sau *full absorption costing* (numit și *full cost*) se impun așa cum o arată McNair și Vangermeersch într-o lucrare în favoarea imputării raționale (1998). Acești autori procedează la a imputa politicii New Deal a lui Roosevelt voința de a promova calcule uniforme ale costurilor (au fost pregătite 600 de gânduri profesionale) și a determina dispariția costului subactivității în scopul de a plăti consumatorilor (spirală mortală în opinia liberalilor epocii) și să pună între paranteze adevărata economie de piață. Prelungirea războiului a însemnat elementul de cădere a costului complet aritmetic (*full cost*), prin care conform acestor autori s-ar fi atacat direct costingul în anii 50 și 60 mult mai mult decât prin imputarea rațională. Eșecul direct costing-ului se face cunoscut drept normă US GAAP (vezi capitolul următor), supremația americană datorată distrugerilor războiului ar fi menținut până în 1978 dominația *full cost* pe care autorii o apreciază insuportabilă în economia de piață.

3.4. Avantajele și dificultățile imputării raționale

Principalul avantaj al imputării raționale, atunci când este comparată cu direct costing, îl constituie faptul că în loc să ignore costurile de capacitate, ea atrage atenția asupra lor, semnalând existența unui eventual cost de subactivitate. Această metodă permite astfel înlocuirea unui obiectiv strategic, orientând asupra capacităților sau asupra oricărei politici generatoare de costuri de capacitate pe termen scurt. Cooper și Kaplan (1992) scriu: „Managerii trebuie să fie încurajați să modifice utilizarea resurselor pe termen scurt pe baza unei informații asupra capacităților neutilizate. Spre exemplu, când există o capacitate de pregătire a fabricațiilor neutilizate, ele pot să reducă pe termen scurt dimensiunea loturilor. În sens invers, se va aștepta de la manageri ca ei să reducă resursele oferite unei activități atunci când este constatată o subactivitate substanțială în cursul mai multor perioade.”

Rămân dificultățile; cum să fie definit nivelul normal de activitate la

nivelul prevăzut sau la cel optim al utilizării potențiale? Ar trebui definite, ca la General Motors în epoca lui Sloan (cf. p. 169), o activitate normală a întreprinderii globale și să se deducă activitățile normale ale fiecăruia din instrumentele reunite sau considerate individual? Rămâne, apoi, să interpretăm corect semnalele imputării raționale.

3.4.1. Nivelul normal de activitate: nivelul prevăzut sau nivelul optim?

Dezbaterile sunt deschise de multă vreme: „Cheltuielile de constituire au fost efectuate în vederea unei producții anuale. Cifra avută în vedere aici nu este, bineînțeles, aceea a producției maxime ce poate fi atinsă, ci fixată funcție de mijloacele de care dispune și comenzile care se pot pierde pe piață.” (Rimailho, 1928, p.30). Poate stabili Rimailho sarcina evaluării înaintea celei de control de gestiune? Aceasta era propunerea responsabililor de la General Motors câțiva ani mai devreme, care se bazau pe o activitate medie pe termen lung de 80% din maximum capacităților: „În înțelesul coordonării, este important ca volumul standard reținut pentru absorbția costurilor fixe să coincidă cu volumul standard care servește drept bază la determinarea prețurilor de vânzare.” (Brown, 1924, în 1977, p.141). Unii au gândit că faptul de a reține o normă tehnică ce corespunde utilizării ideale a capacității instalate drept nivel normal a descurajat pe cei care nu înțeleseseră că imputarea rațională este un instrument de gestiune de utilizare internă (Garner, 1954, p.223, în legătură cu maiorul Nicholson) și nu un principiu al evaluării¹. Mult mai recent (McNair, 1994) deosebește capacitatea *teoretică* (maximală) de capacitatea *practică* (care ține seama de hotărârile normale), ale capacității normale, care ține cont de ciclurile inevitabile ale afacerilor (este mult mai bine așa cum se pretindea la GM, prin fixarea a 80% din maximum), din capacitatea

¹ De altfel, Rimailho (1936, p.19) a definit activitatea normală astfel: „Activitatea normală [nu este] activitatea maximă, ci aceea care corespunde unei tendințe medii despre care se spune, la finele anului, că, în ansamblu, ea a fost satisfăcătoare; ea a fost depășită pe parcursul anumitor luni favorabile și poate să nu fi fost realizată în altele.” Ne aflăm aici mai aproape de normele tehnice decât de previziunile de vânzare. „Dacă întreprinderea comportă executarea de operații mecanice foarte variate, ceea ce se întâlnește adesea, activitatea normală se poate exprima cifric în ore de muncă; un șef care va ocupa în mod normal 50 de lucrători mecanici va conta că activitatea normală a atelierului său va corespunde la 10 000 ore de muncă pe lună, dacă fiecare face 8 ore de prezență în cursul de 25 de zile lucrătoare pe lună.” În 1941, CEGOS reia chestiunea cu ocazia unei sesiuni de formare și enunță acest paradox: „Activitatea de luat ca bază a imputării raționale este activitatea normală și nu cea posibilă, capacitatea de absorbție a pieței. Nu trebuie să se prevadă o producție care probabil nu va putea fi vândută (CEGOS, 1991, p.8). Dar mizele epocii legate de acțiune, în materie de evaluare, a Comitetelor de Organizare pot explica această prudență, când se cunoaște costul subactivității care nu putea avea consecințe sistematice în prețuri.”

bugetată, care se referă la cererea curentă prevăzută. Folosind noțiunea de scară de valori, unii atunci (Diltom-Hill și Glad, 1994) au scos în evidență complementaritățile dintre activități, au identificat locurile înguste rezultate pentru a defini nivelul normal de activitate al procesului. Excedentele de capacitate trebuie să facă obiectul capacității de management - „capacity management” - pornind de la identificarea cauzelor lor: politica de precauție, flexibilitatea, consecință a unei reduceri a costurilor pentru reorganizare, declinul cererii, voința de a ocupa piața înaintea concurenților. Conform alegerii reținute, subactivitatea nu este aceeași și ineficiențele desemnate se modifică. În Franța, Consiliul Național al Contabilității (1985) a deosebit capacitatea nominală sau teoretică (potențialul de referință indicat de constructorul unui utilaj, spre exemplu) de capacitatea normală care, pornind de la precedenta, este obținută deducând timpii de oprire normală, ținând seama de organizarea întreprinderii (concedii, număr de ore de funcționare, număr de echipe). În cadrul unei contabilități de gestiune, capacitatea normală este nivelul de activitate prevăzut prin bugete (CNC, 1985, p.5). Totuși, CNC deosebește acest nivel normal de activitate de nivelul său „programat” pentru o perioadă. Pentru că există o diferență, trebuie să fie vorba de o altă perioadă decât cea a bugetului.

Dacă se urmărește acest demers, se vor constata două abateri privind nivelul de activitate:

- dintre nivelul normal și nivelul programat (subactivitate programată);
- dintre nivelul normal sau programat și nivelul real (subactivitate reală).

Exemplu. O întreprindere prevede că un vehicul din parcul său de transport va putea efectua de 15 ori pe lună traseul Paris-Lille dus-întors, respectiv 7 500 km pe lună. În mai, datorită concediilor, nu se prevăd decât 10 călătorii, respectiv 5 000 km. În realitate, vehiculul nu face decât 8 călătorii, deci 4 000 km.

Activitatea normală fiind de 7 500 km, subactivitatea programată în mai este de 2 500 km, respectiv o treime, subactivitatea reală care se adaugă^{a)} este de 1 000 km. Presupunem costul fix al acestui vehicul de 3 000 € pe lună (întreținere, locație, asigurare). Costul normal unitar este de $3\,000 / 7\,500 = 0,4$ €. Un total de $4\,000 \times 0,4 = 1\,600$ este imputat activității reale și costurile de subactivitate sunt:

Cost programat: $2\,500 \times 0,4 = 1\,000$

Cost constatat: $1\,000 \times 0,4 = 400$

a) Este ceea ce prevede CNC. Ar fi poate mai clar să se definească subactivitatea reală ca diferență între nivelul normal și nivelul real, o parte din această subactivitate totală putând fi programată.

Inconvenientul acestei soluții este că ea nu pune în evidență un eventual cost de subactivitate care rezultă ca diferență dintre potențialul reprezentat de o capacitate și nivelul bugetat al activității sale. O întreprindere poate, spre exemplu, să dispună de un utilaj capabil, în condiții optime de exploatare, de funcționare la nivel de 100% dar prevede un nivel de funcționare de 80%, datorită unei recesiuni a sectorului. Contabilitatea de gestiune preia demersul strategiei, mai ales dacă aceasta este dominată de costuri, fiind importantă identificarea acestei diferențe, considerarea optimumului drept referință înseamnă lipsa asocierii subactivității așteptate.

3.4.2. Normă globală sau norme locale?¹

Precizarea anterioară sugerează răspunsul: normele trebuie definite pentru fiecare sursă de cost fix, ținând seama de potențialul propriu. A reține un nivel normal global, spre exemplu, în termeni de unități vândute, apoi a-l depărta de nivelele locale ale activității determinate, înseamnă disimularea fenomenelor de subactivitate. Aceasta nu este în concordanță cu obiectivul imputării raționale, de a atrage atenția asupra disfuncționalităților.

Exemplu. În cazul transportului de mai sus, aceasta înseamnă că se vor defini norme pentru fiecare categorie de vehicul și pentru șoferi, independent de normele vehiculelor.

Se constată totuși că imputarea rațională suferă în privința definiției normelor sale, de aceleași incertitudini pe care le vom vedea, că privesc și standardele: evoluția rapidă a anumitor sectoare de activitate fac managerii mai prudenți în fața tuturor metodelor care presupun fixarea de norme. Totuși ar fi anormal să argumentăm pentru o lipsă a instrumentelor de gestiune, în cazul când normele de calitate au o influență de 100%.

3.4.3. Aportul imputării raționale la distanțarea de strategie: influența semnalelor monetare

Ipoteza pe care se bazează imputarea rațională a cheltuielilor de capacitate este aceea a ireversibilității subtilizării unui potențial (care este probabil ascuns, ireversibilitatea timpului). În astfel de condiții apare un cost de subactivitate deoarece se estimează că aceste costuri pierdute sunt

¹ Reamintim istoricilor că acest punct ca și în cazul precedent, făcea deja obiectul discuțiilor la congresul NACA din 1930 (Rush, 1930; Armstrong, 1930; Glasner, 1930) și din 1926.

angajate pentru a dispune de un potențial neutilizat și considerat pierdut. Costul subactivității nu este nimic altceva decât o pierdere. Dacă neutilizarea nu va fi decât un report asupra viitorului, noțiunea de costuri de capacitate nu ar mai avea sens.

Consecința ideii de ireversibilitate a potențialului neutilizat, este sugerată de costul de oportunitate. Imputarea rațională arată că este irosită o fracțiune a costurilor de structură, deoarece servește la posibilitatea de a dispune de un potențial fără utilizare. Ar fi preferabil ca aceste resurse să fie consacrate unor utilizări mai productive. Dacă noțiunea de cost de oportunitate este sugerată, în acest mod ar fi evident abuziv să se afirme că acest cost de subactivitate este întotdeauna o bună măsură a costului de oportunitate; lucrurile sunt mai complexe. Pentru a măsura costurile de oportunitate, ar trebui într-adevăr să ne întrebăm asupra sumei costurilor de subactivitate care este posibil să fie economisită și asupra utilizărilor alternative avute în vedere. Se regăsește aici ideea avansată de teoria pozitivă a contabilității care explică imputările costurilor de capacitate indirecte prin nevoia de a semnaliza existența costurilor de oportunitate, fără ca totuși să le măsoare.

Faptul că imputarea rațională oferă un semnal și nu o măsură nu este, considerat în sine un dezavantaj al acestei metode. Este necesar ca prin acest demers să nu se solicite contabilității să ofere în permanență o evaluare a consecințelor probabile a tuturor deciziilor care ar putea fi avute în vedere. Partizanii metodei ABC care, se pare, întreținuseră un moment această iluzie, au revenit la realitate asupra acestui punct.

Această idee nu a fost întotdeauna bine înțeleasă de utilizatorii imputării raționale. *Costul de subactivitate reprezintă un semnal al costului de oportunitate, nu o cheltuială ca oricare alta. Dacă aceste costuri de capacitate rămân neschimbate și costul de subactivitate se diminuează, este clar că ele au fost imputate altundeva.*

Exemplu. Fie datele următoare, presupunând că este vândut un singur produs pentru simplificarea exemplului:

Vânzări 80 A la un preț unitar de 100 €

Cost variabil unitar: 40 €

Costuri de capacitate totale: 5 000 €

Nivel normal de activitate: 100 A, de unde un cost fix unitar în imputarea rațională de $5\,000/100 = 50$ €.

Rezultatul este oferit în tabelul 6.7.

Tabelul 6.7. –

Vânzări	80 x 100	8 000	
Cost variabil	80 x 40	3 200	
Marja asupra costului variabil	80 x 60	4 800	
Costuri de capacitate imputate	80 x 50	4 000	
Marja (imputare rațională)	80 x 10	800	
Cost de subactivitate	20 x 50	1 000	
Pierdere		200	

Presupunem că activitatea trece la 95 de unități (tabel 6.8.).

Tabel 6.8. –

Vânzări	95 x 100	9 500	
Cost variabil	95 x 40	3 800	
Marja asupra costului variabil	95 x 60	5 700	
Costuri de capacitate imputate	95 x 50	4 750	
Marja (imputare rațională)	95 x 10	950	
Cost de subactivitate	5 x 50	250	
Beneficiu		700	

Se observă că creșterea activității a determinat ca o parte a vechiului cost de subactivitate să treacă asupra produsului (750). Totuși, costurile de capacitate totale rămân aceleași, în loc să fie analizate în proporția 4 000/1 000, ele sunt avute în vedere prin raportul 4 750/250. Sporirea rezultatului, în acest exemplu simplu, este datorată creșterii marjei asupra costului variabil (ea trece de la 4 800 la 5 700, ceea ce permite trecerea de la o pierdere de 200 la un beneficiu de 700).

Producerea de stocuri pentru a reduce costurile de oportunitate nu înseamnă modificarea costurilor de capacitate (cele care erau clasate drept costuri de subactivitate sunt considerate costuri imputate produselor, iar totalul rămâne același), dar aceasta înseamnă creșterea costurilor variabile și a nevoii în fond de rulment.

Exemplu. Reluăm datele exemplului de la 3.2. Activitatea se referă la fabricația și vânzarea de 100 unități A și B. Activitatea normală este de 1 000 ore mașină și vânzare de 125 A și B. Am văzut că producția solicită 800 ore mașină, costul de subactivitate în producție este de 20 000 €. În comercial, acest cost este de 12 000 €.

Dacă întreprinderea fabrică 125 A și 125 B, costurile de subactivitate dispar în fabricație. Dar costurile privind capacitatea de fabricație rămân aceleași: suma de 20 000 € este imputată acum celor 25 A și 25 B, în loc să fie considerată pierdere. Dacă aceste unități nu sunt vândute, costul de subactivitate comercial subzistă. În producție, totuși a crescut suma costurilor variabile, respectiv:

Pentru A: $(3 \times 100) \times 25 = 7\,500$

Pentru B: $(5 \times 100) \times 25 = 12\,500$

Rezultă o creștere a nevoii în fond de rulment, aceste cheltuieli negenerând nici un venit. Trebuie de altfel să adăugăm că stocarea creează multe alte costuri.

Costul de activitate nu este altceva decât o exprimare a costului de oportunitate creat prin menținerea unei capacități inactive, prin comparația economiei de cost adusă de o *dezinvestiție* a acestei capacități. Aceasta înseamnă că *stocarea* nu este în nici un caz o alternativă pe care imputarea rațională o opune nonproducției.

În definitiv imputarea rațională și demersul direct costing în termeni de marjă privind costul variabil sunt complementare. Primul, care îl înglobează pe cel de-al doilea, sugerează legătura cu termenul lung; al doilea oferă un mod de calcul mai rapid. Este înțeles că dacă direct costingul ar deveni referința unică pentru decizie, acest lucru se va dovedi periculos.

3.4.4. Diagnosticul de profitabilitate

Imputarea rațională (IR) oferă un cost lipsit de incidențele subactivității, în loc să constate un cost complet aritmetic față de care costurile unitare sunt contingente și se modifică funcție de volum. Acest demers permite astfel soluționarea următoarelor două probleme:

- Ce este competitivitatea în termeni de cost al alegerilor noastre actuale?
- Cum se acționează pentru optimizarea fluxurilor și proceselor noastre?

Presupunem că un produs sau o prestație de servicii determină costurile următoare:

Costuri variabile volumice unitare, respectiv v	100 €
Costuri de capacitate totale, F	50 000 €
Capacitate instalată (unități), N	1 000
Cantitate produsă și vândută, n	800
Preț de vânzare, P	140 €

Se pot obține cu ușurință indicatorii următori, în cost complet, cost variabil, imputare rațională:

Cost complet actual ($v + F/n$)	162,5 €	Pierdere	-22,5 €	Pierdere totală	-18 000 €
Cost variabil (v)	100 €	Marja asupra costului var.	40 €	Marja totală	32 000 €
Cost de capacitate	50 000 €	Punct de echilibru	1250 €	% prag	64%

Cost de capacitate în IR (F/N)	50 €	Coeficient de activitate	80%	Marja totală IR	-8 000 €
Cost de imputare rațională (v+F/N)	150 €	Rezultat în IR	-10 €	Pierdere totală	-18 000 €
		Cost de subactivitate	10 000 €		

Acest produs cauzează pierderi ce corespund unei cote de 36% din costurile de capacitate. Dar el aduce o marjă asupra costurilor variabile de 40 €, respectiv acoperă imediat o parte (32 000 € sau 64%) din costurile de capacitate. Totuși, pe termen mediu, constatările sunt convergente:

- punctul de echilibru (1 250) este situat dincolo de capacitățile existente (1 000);

- ceea ce înseamnă că produsul în cauză nu este profitabil în condițiile actuale – o situație pe care costul de imputare rațională o semnalează, deoarece fiind de 150 €, este mai mare decât prețul de vânzare și degajă un rezultat IR de -10 €;

- la aceeași constatare se ajunge notând că acel coeficient de activitate de 80% corespunde și unui nivel de 64% al pragului punctului de echilibru.

Cu un regim de activitate deplin (100%), rezultatul ar fi:

Imputarea rațională (IR)		Direct costing	
Vânzări (1000 unități)	140 000 €	Vânzări (1000 unități)	140 000 €
Cost complet în IR	150 000 €	Costuri variabile ale vânzărilor	100 000 €
Marjă	-10 000 €	Marja asupra costurilor variabile	40 000 €
Cost de subactivitate	0 €	Costuri de capacitate	50 000 €
Rezultat	-10 000 €	Rezultat	-10 000 €

Acest produs mobilizează costuri de capacitate care nu pot să-l rentabilizeze în structura actuală a costurilor și a prețului de vânzare. A renunța la acest produs înseamnă o pierdere asupra marjei costurilor variabile, rămânând de identificat ce costuri de capacitate se elimină prin această decizie.

Se observă că cele trei tipuri principale de calcule transmit mesaje diferite, dintre care două sunt utile și complementare. Dacă trecem de la o producție și vânzare de 800 la 1 000 unități:

- costul complet se diminuează de la 162,5 € la 150 €. Producția de unități suplimentare pare să reducă costul unităților care o preced. Acest mesaj este contestabil, nici un progres nu a fost înregistrat, fiind vorba de un fenomen aritmetic și contingent de volum;

- direct costing-ul ne arată că produsul acoperă acum 40.000 € din

costurile de capacitate, față de 32.000 € înainte, ceea ce corespunde unei diminuări reale;

- prin imputarea rațională costul produsului obținut este întotdeauna de 150 € unitatea, și nu există nici o speranță de beneficiu, dar creșterea activității a eliminat costurile de subactivitate care ar fi putut agrava situația. Se observă că informația obținută prin imputarea rațională este cea mai completă.

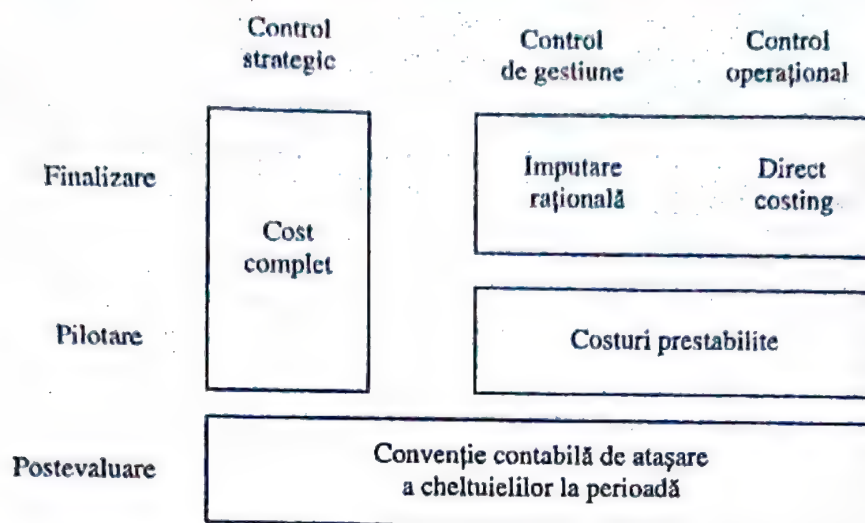
Concluzie

Trebuie să repunem în perspectivă tehnicile utilizate până acum.

În capitolul 2, am văzut diverse tipuri de tehnologii și respectiv „uzina” contabilă, *diverse instrumente de modelare a consumurilor de resurse*: metodele secțiilor omogene, ABC, GP și UVA, process costing etc. Toate aceste tehnici sunt supuse unei condiții comune de care depinde fiabilitatea tratamentelor pe care le furnizează: condiția de *omogenitate a costurilor* pe care aceste tehnici le tratează în bloc. Aceasta deoarece *tehnologia* proceselor de modelare impune dacă nu natura metodei pertinente, cel puțin limitele regroupărilor posibile ale costurilor: process costing se adresează fenomenelor foarte stabile, ABC delimitează mai fin secțiile omogene, simplificându-le etc. În fața acestei constrângeri tehnice, rămâne să operăm o alegere finală care depinde de nevoia utilizatorului. Într-adevăr, este posibilă dorința de a dispune de o informație mai fină decât cea pe care o sugerează tehnologia, spre exemplu, identificarea costului unei operații specifice în timp ce ea ar putea fi regroupată cu alte operații elementare reunite în cadrul unei activități unice.

Pe de altă parte, evocăm diferite modalități de calcul oferite utilizatorilor de informații contabile: cost complet, imputare rațională, direct costing. Față de acestea discuția se situează pe un alt plan. Arhitectura sistemelor de tratare a costurilor, respectiv configurația rețelei care le dirijează spre obiectivul final al calculului, un produs sau un alt lucru, nu prejudiciază varietatea consumurilor care vor fi tratate și analizate. *Natura deciziei* este de a clarifica ceea ce a definit calculul pertinent: direct costing-ul, imputarea rațională, costurile prestabilite. Aceste aspecte pot fi ilustrate (schema 6.2.) utilizând cadrul de referință propus în introducere și prezentând importanța principalelor metode.

Schema 6.2. – O carte a producțiilor contabilității de gestiune și pertinența acestora



Este astfel posibil să întâlnim două criterii: configurația rețelei de analiză (secții, ABC etc.), respectiv „uzina” contabilă, natura costurilor care apar (costuri complete, variabile, prestabilite etc.), așa cum se arată în tabelul 6.9. *Combinarea tehnologiei, organizării și a naturii deciziilor pe care costurile trebuie să le clarifice definesc cazul din tabelul menționat în care trebuie soluționată o situație practică dată.*

Trebuie să constatăm din nou că nu este interesantă comparația meritelor celor două procedee de calcul care nu sunt destinate aceleiași utilizări (cost complet, direct costing, spre exemplu) și, de asemenea, de a purta o discuție asupra avantajelor comparative ale unei configurații a rețelei (ABC, spre exemplu) și a unui mod de a o folosi (costul complet, spre exemplu). În schimb, este perfect posibilă discuția privind avantajele și inconvenientele respective ale configurațiilor rețelelor de analiză care apar în tabelul 6.9., dat fiind că tehnologia unei întreprinderi date constrânge în general la eliminarea dintre ele a unor opțiuni privind sistemele de contabilitate de gestiune.

Alegerea nu constă numai în cazul din tabelul 6.9. Metodele costului complet și direct costing sunt mai complementare și răspund unor nevoi concurente. O întreprindere dată poate utiliza, spre exemplu, metoda secțiilor omogene pentru o parte a activității sale și ABC pentru o alta, deoarece ea scoate în evidență două tipuri de organizare și tehnologie. Prin aplicarea ABC într-una din entități, se au în vedere opțiuni de reorganizare care solicită o informație pentru moment mai fină.

Tabelul 6.9. – Producțiile posibile ale contabilității de gestiune (coloane) și tehnicile de tratare a datelor (rânduri) conform mediului tehnologic

... și producția sa	Cost complet	Direct costing	Imputarea rațională	Costuri prestabilite
„Uzina” contabilă	Toate aceste „uzine” pot efectua toate aceste calcule			
Secții omogene				
Process costing				
Metoda echivalențelor				
Metoda GP-UP-UVA	Nevoile managerilor			
ABC				

T
e
c
h
n
o
l
o
g
i
c

Se înțelege că nu există o recomandare automată, ci unele demersuri mai riguroase pentru adaptarea contabilității de gestiune la variabilele de contingență. Această constatare are în vedere instrumente de conducere.

Capitolul 7

AJUTOR ÎN CONDUCEREA PE TERMEN SCURT

Conducerea (NT - în căutările noastre, am constatat că *piloter* se referă la acțiunea de a conduce în calitate de manager) pe termen scurt înseamnă aplicarea acțiunilor proprii în scopul îndeplinirii și actualizării obiectivelor. Ea are în vedere urmărirea realului pentru identificarea la timp a nevoilor de acțiuni corective.

Pe termen scurt (cotidian, lună, trimestru, an), managerii (și alte persoane capabile să acționeze în scopul îndeplinirii obiectivelor) au nevoie de un sistem de informații de gestiune (SIG) conceput pentru a le permite să *detecteze anomalii* și să îi ajute în *alegerea acțiunii corective* corespunzătoare (a se revedea în legătură cu aceasta tipologia lui Simon din capitolul introductiv 2.1.2.). Contabilitatea de gestiune are în acest caz un rol important dar nu numai, deoarece ea nu tratează toate aspectele pertinente ale managementului (starea de spirit a clienților, a personalului, situația concurenților etc.). Sistemul informațional de gestiune informează managerii pentru ca ei să decidă și ierarhia să știe unde se situează. Dacă ierarhia este alertată în același timp ca și managerul privind procesul de administrat, acesta este rezultatul unei descentralizări. Dacă ierarhia este informată mai târziu, înseamnă că este vorba de postevaluarea acțiunilor managerilor (se vorbește atunci de raportare pentru a desemna informația orientată în sus). Această dublă funcție a SIG poate solicita o diversificare a informației. Dar acest lucru nu este necesar.

Exemplul 1. Taylor preconiza patru categorii de informații lunare (pentru conducerea pe termen scurt) pentru patru utilizatori diferiți: costul de fabricație al producțiilor pentru directorul uzinei; costurile entităților pentru direcția generală; marjele realizate pe comenzile acceptate pentru direcția comercială; verificările mărfurilor care permit detectarea fraudelor pentru direcția de audit.²⁾

a) Aceasta se situează în mediul anilor 1890 într-o uzină organizată de Taylor. Descentralizarea nu există, bugetele nu sunt încă utilizate. Lista respectivă constituie un exemplu al recunoașterii premature a necesității diversificării informației.

Exemplul 2. Simon (1954, p.22-23) descrie cazul următor: „Într-una din societățile vizitate, se calculează în fiecare an indicii de uzură pe fiecare uzină, al beneficiului în raport cu capitalurile investite. Pentru responsabilul uzinei, aceasta permite o constatare [score-card] care îi arată dacă a lucrat bine [postevaluarea în orizontul de gestiune pe termen scurt]. Această informație este utilizată de direcția generală ca semnal de alarmă [attention-director]. Indicatorul permite identificarea uzinelor care pot beneficia de o mai mare autonomie și cele care trebuie supravegheate [„conducerea strategiei”].”

Contabilitatea de gestiune a elaborat pentru procesul de conducere pe termen scurt metoda costurilor prestabilite. Actualmente această tehnică este contestată. Ea este dificil de aplicat în noile medii tehnologice de producție. Apare întrebarea dacă nu ar fi de dorit ruperea cu principiile mecaniciste. Vom observa ce evoluții au fost încercate în acești ultimi ani și vom extinde atunci discuția privind rolul variabil al contabilității de gestiune în conducerea pe termen scurt.

1. Metoda costurilor prestabilite

1.1. Punerea în perspectivă

În spiritul principiilor Organizării Științifice a Muncii (OST), metoda costurilor prestabilite, denumită și metoda costurilor standard a fost elaborată pentru a asigura conducerea costurilor în uzine prin efectuarea tratamentelor pe loturi materializate prin ordine de fabricație. În afară de Taylor la Lorain Steel apoi la Bethlehem Steel¹, un precursor pare să fi fost Church (1901). Gantt perfecționa aceste sisteme către 1910 (Chandler, 1977, cap.8; Vagermeersch, 1986, 1988; NAA, 1962). Whitmore a desăvârșit sistemul lui Church, dar Emerson, rivalul lui Taylor, a reușit să ajungă la

¹ El fusese angajat în 1896 la Lorain Steel pentru a stabili o contabilitate a costurilor. Este interesant de notat că directorul acestei companii era atunci Coleman Du Pont de Nemours și controlorul său de gestiune Russell H. Dunham, care devine controlor al Bethlehem Steel în 1898 unde l-a chemat pe Taylor, apoi director contabil al E.I. Du Pont de Nemours Powder Co. (Johnson, 1975, p.194)

aceste intuiții (Garner, 1954, p.135; Chatfield, 1977, p.170; Zimnovitch, 1994, 1997) printr-o serie de articole din 1909 în care explica: „Există două metode în mod radical diferite pentru a stăpâni (a domina) costurile. Prima constă în studiul concomitent al acestora și al muncii desfășurate, a doua a le fixa înainte de a efectua munca.” (Solomons, 1958, p.50). Asociatul său, Harrison, propunea perfecționări după 1911.

1.2. Obiective

Metoda costurilor prestabilite constă în determinarea costurilor dorite și memorizarea lor în sistemul de informare contabilă, care primește astfel misiunea *de a compara aceste costuri prestabilite cu cele constatate și de a determina abaterile*. Un sistem contabil în costuri prestabilite nu oferă, în majoritatea cazurilor, decât o sinteză periodică, lunară cel mai adesea, a abaterilor survenite. *Obiectivul metodei este de a ajuta conducerea în timp real prin alertarea operatorului de existența unei anomalii*: dacă un utilaj se dereglează și produce piese rebutate, sau dacă un vehicul este responsabil de un consum anormal de carburant, este necesar ca operatorii respectivi să poată constata fără întârziere faptul și să intervină. Și acest lucru se petrece nu datorită unui sistem contabil atât de performant. Metoda costurilor prestabilite organizează o raportare orientată spre încadrare. Ea determină revenirea la o informație care interesează două nivele ierarhice distincte:

- încadrarea elementelor operaționale. Respectarea standardelor fizice, într-o organizație tayloriană clasică, este supravegheată cel puțin zilnic în rațiunea impactului asupra plății și importanței sale în costuri. Ritmul respectiv este compatibil cu sesizarea contabilă (acest lucru se contata deja pe vremea lui Taylor). Așa cum o nota misiunea experților contabili din 1951 (OEC, 1952): „Comparația contabilă dintre „deviz” și „execuție” care constituie aplicarea metodei standard face obiectul controalelor. Acestea sunt zilnice și atât de precise că nu este posibil nici un faliment. De asemenea, supravegherea lucrătorilor în ateliere este mult mai puțin cunoscută și de altfel mult mai puțin necesară decât la noi. Controlați de contabilitate, lucrătorii nu-și permit nici o neglijență, nici o înșelătorie. [...] Dacă mâna de lucru face obiectul tuturor atențiilor organizatorului și controlorului, elementul materii prime căruia francezii îi acordă cea mai mare importanță este lăsat de obicei pe al doilea plan. [...] Cadența de control a costurilor este adaptată operațiilor controlate și nevoilor șefului (de la contraamaistru la patron) care primește informațiile” (p.61-62 și 84);

- evaluând abaterile, contabilitatea în costuri prestabilite îmbogățește

această informație și se adresează celor care raționează în unități monetare. În cadrul unui orizont anual, luna este perioada de bază a conducerii pentru obținerea rezultatelor anuale.

Prin cele două valențe, costurile prestabilite servesc în același timp controlului de execuție și controlului de gestiune. Cu alte cuvinte, în privința contabilității în aceste costuri nu este vorba de a conduce operațiile, ci de a-i alerta pe cei care supraveghează și, în mod colateral, de a face mai comod controlul intern. Shillinglaw (1989) a propus o sinteză foarte clară a orientărilor acestei practici: „Locul de aplicare a urmăririi costurilor este centrul de responsabilitate:

- performanța responsabililor în controlul costurilor activităților repetitive este urmărită prin raportările care compară costurile centrului cu normele care reflectă munca realizată în cursul perioadei;

- normele de performanță sunt oferite de bugetul flexibil;

- abaterile dintre costurile reale și norme sunt subdivizate în scopul identificării sumelor aproximative rezultate din diferitele influențe pe care conducătorii le-au identificat drept importante;

- performanța activităților programate sau a managerilor lor este măsurată prin comparația dintre indicatori, cum sunt beneficiu sau ROI și sumele programate sau referințele absolute cum este costul capitalului.”

În mod colateral, contabilitatea în costuri prestabilite face mai comod *controlul intern*, respectiv „ansamblul elementelor de siguranță care contribuie la stăpânirea (NT – guvernarea, dominația) întreprinderii. Acest control are drept scop, pe de o parte, să asigure protecția, salvarea patrimoniului și calitatea informației, pe de altă parte, aplicarea instrumentelor direcției și favorizarea ameliorării performanței.” (OEC, 1977). Pornind de la normele fixate, metoda costurilor prestabilite permite calculul consumului pe care ar trebui să-l determine o activitate, respectiv înlăturarea neglijenței și a fraudei.

Exemplu. Un lanț de restaurante dispune de norme de consum pentru fiecare preparat de bucătărie. În aplicarea acestor norme la facturare către clienți, este posibilă, spre exemplu, recompunerea consumului teoretic de carne și comparația cu ieșirea reală din magazinul de stocare.

Costurile prestabilite au fost utilizate de asemenea ca instrument de *simplificare a contabilității* în mediile în care calculul costurilor reale nu era posibil sau foarte costisitor. Dearden (1963) l-a preconizat pentru IMM, prin comparația dintre costurile prestabilite și costurile reale operând cu mase

mari – ceea ce nu mai permite, în general, identificarea cauzelor abaterilor. Propunerea metodelor GP-UP-UVA sau de echivalență evocate în capitolul 2 (anexa 2) este identică: ele folosesc norme pentru simplificarea sesizărilor și se bazează pe constanța anumitor raportări pentru a aduce la zi costurile reale rezultate din aceste norme dacă acestea sunt respectate.

Obiectivul fiind de a alerta responsabilii atunci când se produce o anomalie, metoda costurilor prestabilite nu prezintă interes decât dacă contextul permite să afirme că o abatere de o anumită amplitudine este o anomalie și nu rezultatul unei norme neadecvate. Aceasta conduce la examinarea condițiilor de funcționare a contabilității în costuri prestabilite.

1.3. Condiții de pertinență

Două condiții determină eficacitatea acestui sistem contabil: calitatea elementelor prestabilite reținute, respectiv a diferențelor identificate de sistemul contabil.

1.3.1. Calitatea elementelor prestabilite

1.3.1.1. Normele (standardele)

Două tipuri de norme trebuie definite: norme fizice, norme de preț.

Normele fizice privesc nivelele de activitate și consumurile determinate în mod normal. Într-un context bugetar se pleacă de la obiective de vânzare pentru a deduce obiectivele de producție și a le exprima în nivele de funcționare a activităților solicitate. Trebuie ca întreprinderea să fie capabilă să procedeze la previziuni și să dispună de o modelare care să permită trecerea de la obiective de vânzare la obiective de producție. Exprimarea cantităților produse în nivele de funcționare previzională a activităților respective presupune „game de fabricație” care stabilesc consumuri de activități necesare fiecărei producții. Aceste consumuri sunt măsurate printr-un număr de unități de lucru (ore lucrate sau ore mașină, în schema clasică) consumate pe produs. Această modelare trebuie să fie desăvârșită pentru a determina apariția, într-o parte a timpului de funcționare, a operațiilor de pregătire și gestiune a fabricațiilor, operații ale căror timpi și costuri nu sunt simplu proporționale cu volumele produselor. O condiție generală reiese din această analiză: buna cunoaștere a produselor și proceselor, respectiv a stabilității este o condiție de fixare a normelor. Metoda costurilor prestabilite face utile serviciile excelente în

întreprinderile în care produsele și procesele au o durată de viață relativ lungă în care sunt identificate fenomenele de experiență (învățare). Metoda este mult mai puțin avantajoasă dacă aceste condiții nu sunt verificate.

Este vorba apoi de determinarea costurilor unitare previzionale aplicabile fiecărui consum. Această previziune este cu atât mai dificilă și puțin recurentă, ceea ce conduce anumite întreprinderi la adoptarea unei revizuirii periodice a acestor elemente.

1.3.1.2. Mizele organizaționale

În sistemul bugetar, fixarea normelor exprimă obiectivele, angajamentul managerilor. Este înregistrat un contract de obiective între un responsabil și conducerea ierarhică. Contractul respectiv servește drept bază în postevaluare.

Dimensiunea organizațională a standardelor este de mult recunoscută (Taylor, 1907; Dubreuil, 1929). Aspectul politic de fixare a lor a fost discutat (Hofstede, 1967) între partizanii unui standard care reflectă media constatată, cele ale unui standard ușor de îndeplinit, cele care recomandau o normă solicitând eforturi.

Se pare că practica a adoptat treptat a doua soluție (un standard a cărui probabilitate de atins este de 80-90%). O motivație a acestei alegeri este necesitatea pentru conducători de a dispune de un instrument care reflectă obiective negreșit realiste, în ciuda faptului că managementul întreprinderii nu se mai sprijină pe un sistem de informații utilizabil. Dar contextul competitiv i-a condus pe anumiți specialiști să revină recent, la o a treia soluție, în care însuși Taylor nu credea deloc.

Faptul de a limita o responsabilitate la evitarea unei abateri defavorabile conduce mai mult la preocuparea decât la abaterile în chestiune. Această practică conformistă pune o chestiune rituală în controlul de gestiune: aceea de a ști dacă responsabilitatea asumată corespunde mai bine influenței reale a responsabilului.

Dacă aceste alegeri au consecințe mai extinse decât imaginea pe care o oferă abaterile reținute pentru evaluarea conducerii, se riscă multiple efecte perverse, optimizarea unui criteriu de măsurare obținându-se în detrimentul unui altuia nemăsurat sau imputat altor manageri, ceea ce conduce uneori la o situație globală dezastruoasă, dar local satisfăcătoare. Se va reveni asupra acestui aspect care pune în discuție metoda costurilor prestabilite, în privința deficienței anumitor ingineri de organizație.

1.3.2. Calitatea abaterilor sesizate

Comparația dintre un element prestabilit și nivelul său constatat se poate face fie în exteriorul sistemului contabil, ceea ce poate prezenta riscuri în termeni de fiabilitate, fie în mod automat prin intermediul înregistrărilor contabile concepute în acest scop. Pentru ca această a doua soluție să fie reținută, trebuie ca baza de date cu care se corelează sistemul contabil să fi fost probabil alimentată cu elementele prestabilite în sensul că sesizarea realului să poată genera o comparație cu norma. Această exigență determină excluderea din câmpul contabilizării a urmării anumitor aspecte ale gestiunii previzionale. Spre exemplu, ca regulă generală, bugetele de vânzare nu se înregistrează în contabilitate. Printr-un procedeu extracontabil se compară previziunile vânzărilor și realizările. Totuși, Consiliul Național al Contabilității (1991) a prevăzut posibilitatea de a elabora o contabilitate previzională. Recursul la baza de date tinde să ducă la o dezbatere perimată.

În schimb, majoritatea normelor de eficiență legate de procesele și activitățile interne întreprinderii fac de regulă obiectul unei analize contabile. Noi ne vom limita aici la această ultimă situație. În acest caz, planul contabil pe care întreprinderea l-a adoptat pentru contabilitatea de gestiune trebuie să determine stadiile care, în procesul de tratare a datelor, vor declanșa comparații dintre norme și constatări. Ce criterii trebuie reținute pentru această alegere?

1.3.2.1. Rapiditatea

În primul rând rapiditatea. O abatere nu are nici un interes dacă această constatare nu se referă la nici o acțiune posibilă: în acest caz, valoarea informației este nulă, conform criteriilor lui Emery reamintite în capitolul 1. Trebuie organizată analiza costurilor constatate în sensul că această confruntare se face în costurile prestabilite din momentul când cele constatate sunt cunoscute cu o precizie suficientă.

Exemple. Nu trebuie să așteptăm ca un produs să fie vândut pentru a analiza materia primă pe care a consumat-o. Se poate pune întrebarea asupra unei eventuale *abateri de preț* a acestei materii de la cumpărarea sa, sau de la recepția facturii furnizorului dacă prețul nu este cunoscut mai devreme. Se poate verifica dacă *randamentele* sunt corecte la utilizarea materiei, fără să aștepte finisarea și, mai puțin, vânzarea produsului.

Nu există un stadiu unic de sesizare a abaterilor în succesiunea logică a activităților întreprinderii. Aceasta constituie măsura declanșării achiziției

și consumului de resurse, prin care intervine această sesizare.

1.3.2.2. Relația cu o responsabilitate

O abatere nu are valoare decât dacă alertează o persoană capabilă să reacționeze. Structura sistemului de analiză a abaterilor trebuie să corespundă astfel structurii centrelor de responsabilitate. Dean, celebru teoretician și practician, scria după 1937: „Pentru a fi controlabilă, o abatere trebuie să poată fi redusă și mijloacele acestei reduceri trebuie să fie de resortul cadrului responsabil al abaterii.” El preconiza să ia abaterea – tip ca interval de toleranță: „Există două șanse din trei pentru ca abaterea observată într-o perioadă contabilă dată să nu depășească 18%. Abateri superioare acestei cifre solicită desigur o examinare.”

1.3.2.3. Claritatea cauzelor

O abatere prin care sunt dificil de identificat cauzele nu mai este utilizabilă. Modelul de urmat trebuie să fie coerent cu modelul de previziune: el trebuie să aibă minimum tot *atâtea abateri testate câte norme fixate există*. Bineînțeles că anumite norme pot duce la urmărirea din afară a sistemului contabil.

O abatere care nu exprimă o anomalie importantă, în mod obligatoriu recurentă, nu este interesantă. Abaterile foarte fine pot scoate în evidență decizii de mic interes pentru conducere, fiind simple elemente reziduale. Dormagen (1990) situează problema evocând experiența sa într-un grup american din pneumatică: „Eu am avut două opțiuni. [...] În primul rând, calcularea abaterilor asupra cumpărărilor nu materie cu materie, ci pe categorii de materii. Spre exemplu, în domeniul pneurilor, cauciucul sintetic, țesăturile. Așa cum s-a prevăzut, numărul calculelor s-a diminuat mult, anomaliile accidentale (comenzi de urgență...) erau puțin semnificative în raport cu totalul. Abaterile erau justificate în legătură cu cumpărătorii, în raport cu evoluția generală a piețelor și prin modificările de preț semnificative ale oricărei materii specifice. În definitiv, analiza abaterilor se va dovedi mai facilă, mai pertinentă arătând interesul unui demers global față de unul detaliat.”

Un grad de detaliu minim constă în a distinge abaterile de preț și pe cele de volum. Dar practica (NACA, 1952) merge adesea mai departe în detaliu; se instalează sisteme care controlează o multitudine de abateri. Această tendință intrinsecă la complicare constituie principala piedică a contabilităților în costuri prestabilite.

Exemplu. Presupunem că analizăm cifra de afaceri printr-o abatere de preț privind volumul vândut. Această informație prezintă interes doar dacă este posibil să acționeze asupra volumului independent de o acțiune asupra prețului. Dacă orice creștere de 5% a vânzărilor presupune o reducere de 2% a prețului de vânzare, analiza separată a prețului și volumului nu mai are relevanță pentru acțiune dacă nu ține seama de această legătură.

Metoda costurilor prestabilite este greoaie în concepție și sesizare. În concepție, deoarece nu furnizează utilizatorului decât abateri pe care le-a prevăzut prin cercetare: dacă nu este prevăzut nici un comportament contabil la înregistrarea abaterii pentru orele de absență pentru formare, informația elementară nu este sesizată, fiind astfel pierdută. În sesizare: dacă detaliile căutate sunt numeroase, trebuie ca procesul de sesizare a datelor să ventileze elemente între diferitele conturi utilizate.

Exemplu. Presupunem că întreprinderea dorește să cunoască costul abaterii dintre orele de prezență și orele de lucru efectiv, analizând între: ieșiri, vizita medicală, reuniuni sindicale, cazuri de forță majoră, accidente de mașini, așteptarea medie de impozit, așteptarea de materiale, reglaje, curățenie. Sesizarea unor astfel de elemente presupune o organizare administrativă considerabilă în „înscrisuri” de diverse tipuri, care permit urmărirea operațiilor generatoare de abateri. Ne aflăm atunci în universul controlului de gestiune în sensul clasic: control – verificare.

Poate părea incorectă sublinierea că o abatere nu poate fi detectată decât acolo unde este posibilă compararea normei cu realul. Trebuie totuși să insistăm. În multe cazuri, fixarea unei norme este posibilă, dar urmărirea realului nu este de acum încolo de același grad de detaliu în lipsa unei sesizări simple și automate.

Exemplu. Presupunem că avem o afacere la un complex de restaurante pe un site unic și organizat în jurul bucătăriei centrale care prepară platouri (farfurii) cu mâncare. În general este posibil să definim standarde pentru aceste platouri cu consumuri de materii, eventual timp de pregătire. Dispunem atunci de costuri standard propuse pentru aceste platouri. În schimb, sesizarea costurilor reale, este aproape imposibilă; este în afara chestiunii măsurarea consumurilor și timpilor reali pe platou servit.

Nu se poate proceda decât la comparații globale: compararea consumurilor și costurilor standard calculabile pornind, spre exemplu, de la facturile clienților cu consumurile globale. Aceasta permite reperarea abaterilor dintre consumurile teoretice pe categorie de aprovizionare și consumurile reale și nu prin cunoașterea cauzelor; ce tipuri de platouri le explică? Ce restaurante, printre cele care sunt servite de bucătărie? În fapt, nu se poate recunoaște existența sursei unei anomalii. *Se dispune de un simplu instrument, un mecanism de alertă și nu de un sistem de informații care înregistrează diagnosticul așa cum se ambiționează să o facă sistemele de standarde.*

Aceasta nu înseamnă că recurgerea la costurile prestabilite în acest caz este inutilă. Pe de o parte, alerta rămâne utilă, chiar dacă solicită un complement de analiză. Pe de altă parte, costurile prestabilite permit stabilirea conturilor de exploatare „teoretice” pe restaurant,

calculând costurile standard solicitate de cifra de afaceri realizată pentru care se cunoaște descompunerea în platouri (farfurii) ele însele analizabile prin consumuri și timpi teoretici. Această informație permite conducătorilor să știe dacă prin împiedicarea unei depășiri a costurilor, acel restaurant este profitabil. Aici, în consecință, standardele nu servesc conducerii, ci mai curând finalizării: examinând conturile astfel constituite direcția poate avea în vedere mătirea, reducerea sau chiar închiderea și formarea.

Dincolo de aceste aspecte tehnice, se derulează exploatarea abaterilor colectate de sistemul contabil organizat de întreprindere. Urmărirea lor trebuie să acționeze asupra deciziilor corective, deoarece este vorba de lupta împotriva recurenței abaterilor sau de necesitatea organizării pentru limitarea consecințelor nefaste ale acestora.

1.4. Funcționarea

Vom ilustra funcționarea contabilității în costuri prestabilite în două cazuri: mai întâi acela al cheltuielilor variabile, apoi în cel al cheltuielilor mixte.

1.4.1. Cazul cheltuielilor variabile

1.4.1.1. Cazul cheltuielilor variabile nestocabile

Cazul cel mai simplu este acela al resurselor pentru care cumpărarea este concomitentă consumului (unele fluide, spre exemplu). Metodologia prezentată se poate generaliza și aplica oricărei activități sau entități dotate cu unități de lucru care nu consumă decât cheltuieli variabile de repartizat. În ipoteza cea mai simplă, valoarea consumată este produsul a doi parametri, prețul și cantitatea, ceea ce logic trebuie să genereze drept urmare două abateri:

Exemplu. Consumul de fluid prevăzut este de 3 m^3 pe ora de funcționare a instalațiilor, pentru un preț prestabilit de 500 € m^3 . Timpul de funcționare real a fost de 150 ore, consumul a fost de 480 m^3 la un cost de $244\,800 \text{ €}$, respectiv 510 € pe m^3 .

La alegere, se poate reprezenta această problemă prin graficul 7.1.a. sau 7.1.b.

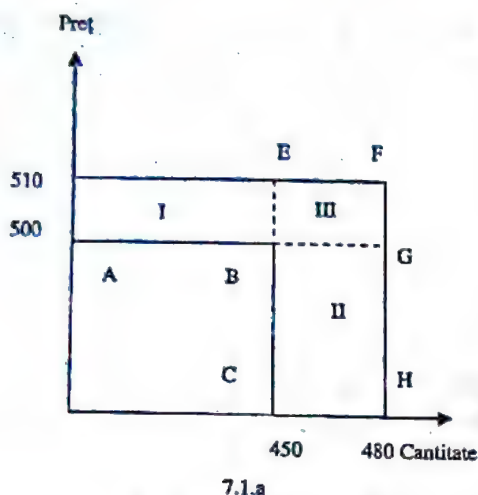
Graficul 7.1. a determinat apariția a două abateri „pure” și una mixtă. Într-adevăr:

- zona I arată cât ar fi costat depășirea prețului dacă prin acel consum erau respectate normele, fie 10 € la 450 m^3 , un total de $4\,500 \text{ €}$;

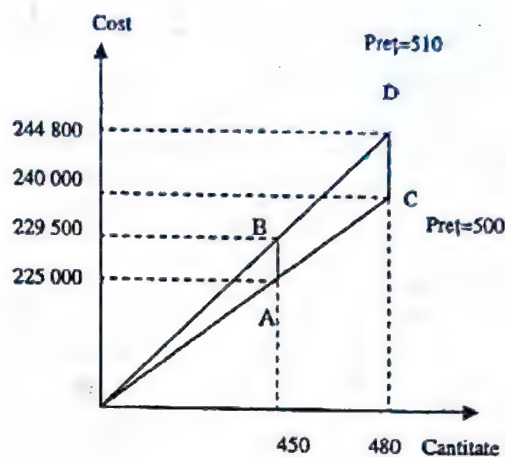
- zona II arată că, dacă prețul de cumpărare prevăzut era respectat, depășirea consumului ar fi costat 30 m³ la 500 €, respectiv 15 000 €;
- zona III arată impactul conjunct a două depășiri, respectiv 300 €.

În total, abaterea este de 19 800 € (244 800 € – 225 000 €). Pentru a reveni la analiza celor două abateri, trebuie regrupată zona III fie cu I, fie cu II.

Graficul 7.1. – Abaterile privind cheltuielile variabile



7.1.a



7.1.b

Graficul 7.1.b. arată două „căi” pentru corelarea normei (punctul A) cu realul (punctul D):

- parcursul ABD face să reiasă o abatere de preț AB de 4 500 € (229 500 € – 225 000 €), respectiv abaterea dintre prețul real și prețul prestabilit la cantitatea normală. Aceasta corespunde zonei I a graficului 7.1.a. Abaterea de consum este reprezentată prin vectorul BD și se ridică la 15 300 € (244 800 € – 229 500 €). Aceasta corespunde reuniunii dintre zonele II și III ale graficului 7.1.a.;

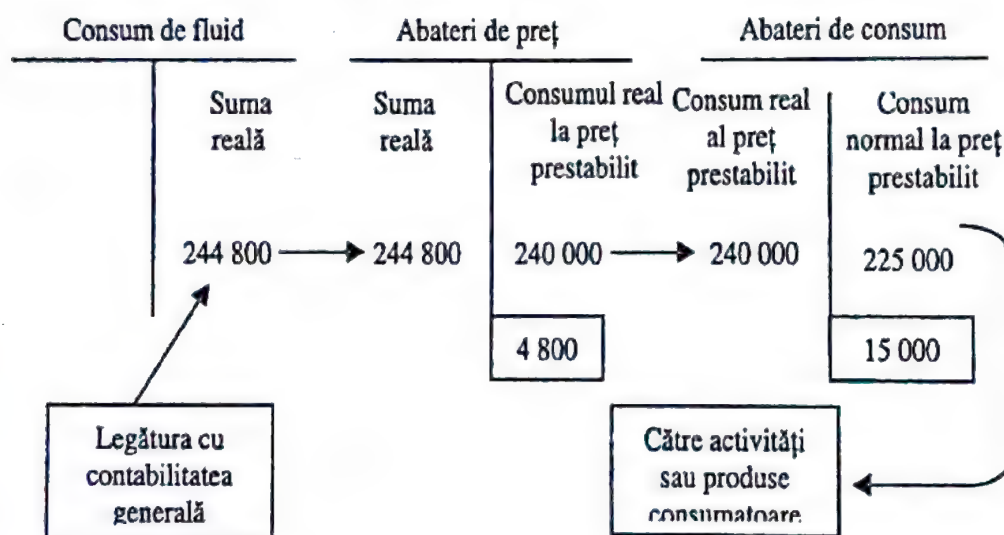
- parcursul ACD determină apariția unei abateri de consum AC de 15 000 € (240 000 € – 225 000 €), ceea ce corespunde zonei II a graficului 7.1.a. Abaterea de preț este simbolizată prin vectorul CD, pentru o sumă de 4 800 € (244 800 € – 240 000 €). Acest total nu este altul decât suma valorilor aferente zonelor I și III ale graficului 7.1.a.

Care este cea mai bună analiză? Nici una nu este intrinsec mai logică decât cealaltă. Aceasta conform unui alt criteriu stabilit pentru alegere: acela al pertinentei sistemului de sesizare care va fi menit să capteze abaterile reținute. Am evocat mai sus două aspecte majore de care depinde calitatea sa: rapiditatea, legătura cu un ansamblu de responsabilități.

Deoarece ne aflăm în prezența unui consum fără stocare, noțiunea de rapiditate a sesizării abaterii de preț nu are impactul pe care îl va avea exemplul care va urma (în exemplul 1.4.1.2.). În schimb nu este de dorit să se determine consumurile de fluid pentru care nu se negociază prețul. O abatere în acest caz este legată de prețul acestui fluid. În consecință, este preferabilă evaluarea abaterilor de consum la prețul prestabilit. Se va alege astfel parcursul, prin regruparea zonelor I și III. Sistemul contabil care permite sesizarea acestor fluxuri și filtrarea abaterilor, este descris prin intermediul schemei 7.1.

La finele perioadei, în mod obișnuit la finele lunii, abaterile sunt virate la contul de rezultat lunar.

Schema 7.1. – Filtrarea abaterilor privind costurile variabile



1.4.1.2. Cazul cheltuielilor variabile legate de resursele stocabile

Vom lua exemplul clasic al materiilor prime, presupunând că ele sunt stocate înaintea consumului.

Presupunem că întreprinderea a determinat un standard de preț de cumpărare și un standard de consum pe unitatea produsă. Ea a fixat două norme și trebuie să testeze existența eventuală a două abateri. Abaterea de preț poate fi sesizată de la cumpărare. Abaterea de consum (randamentul materiei) nu poate fi observată decât în stadiul de consum al materiei.

Pentru a calcula abaterea de preț, este suficient să comparăm suma facturată (preț real, cantitate cumpărată) cu suma care ar fi trebuit să fie facturată după ipoteza prețului prestabilit (preț standard, cantitate

cumpărată). Abaterea prețului de cumpărare va fi astfel:

$$(\text{preț real} - \text{preț standard}) \times \text{cantitate cumpărată}$$

Exemplu. Prețul standard este de 10 € pe kg și se cumpără 1000 kg la prețul real de 12 €. Abaterea de preț este deci de: $(12-10) \times 1000 = 2000$ €.

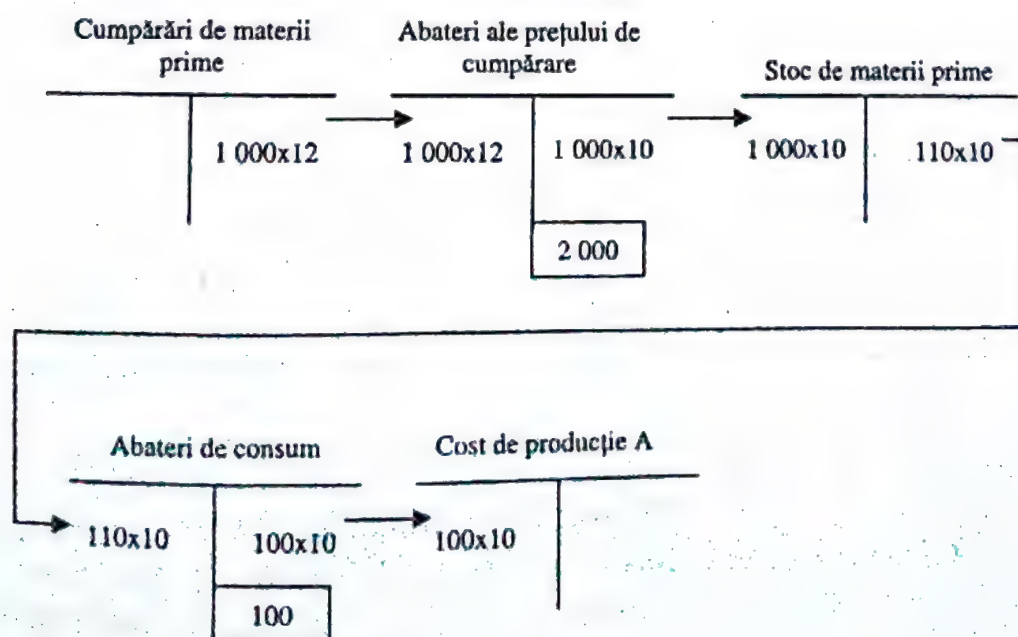
Materiile intră astfel în stoc la prețul standard care va fi singurul utilizat, ca urmare a tratamentului contabil. Atunci când aceste materii sunt consumate sau la ieșirea din stoc, se compară cantitatea consumată cu cantitatea standard care ar fi trebuit consumată pentru producția fabricată efectiv. Abaterea de randament, numită și de consum, este:

$$(\text{cantitate reală} - \text{cantitate standard}) \times \text{preț standard}$$

Exemplu. Se produc 20 unități din produsul A pentru care se consumă 110 kg materie primă. Consumul standard unitar este de 5 kg pe unitate produsă. Abaterea de consum este de: $(110 - 20,5) \times 10 = 100$ €.

Se poate descrie (schema 7.2.) procesul de control al fluxurilor în așa fel încât contabilitatea de gestiune să se organizeze pentru obținerea automată prin soldul periodic al conturilor, a abaterilor astfel definite. Costul produsului A apare astfel în standard.

Schema 7.2. – Controlul abaterilor privind costurile variabile cu stocaj intermediar



Se remarcă faptul că abaterea de preț privește volumele cumpărate în timp ce abaterea de consum se referă la volumele consumate. Este deci lipsită de sens reintegrarea acestor abateri în consumurile standard în vederea determinării costului real al materiilor prime ale produsului.

Exemplu. Costul standard al materiilor de producție al celor 20 de unități A este 2000. Se adaugă aici că abaterile de preț (2000) și de randament (100) nu generează costul real al celor 20 A privind materiile prime, deoarece abaterea de preț se referă la o altă cantitate de materii decât cea care a servit la fabricația lui A.

1.4.2. Cazul cheltuielilor mixte

Atunci când se tratează un ansamblu de consumuri elementare, unele sunt variabile și directe, altele sunt costuri de capacitate sau costuri variabile comune. Situația cea mai obișnuită apare când se analizează costul global al unei activități sau al unei entități dotate cu o unitate de lucru. Prezența costurilor de capacitate determină dependența costului unitar de nivelul de funcționare la care este raportat. Cantitatea și costul unitar fiind dependente unul de celălalt, nu mai este posibil să se procedeze la analiza din exemplul precedent. Vom prezenta din nou metodologia printr-un exemplu simplu.

Exemplu. Bugetul unui atelier care produce o activitate unică de uzinaj prevede intervenția în fiecare lună asupra a 1 000 unități din produsul A și 1 000 unități din produsul B. Unitatea de lucru este ora mașină. Produsul A ar trebui să solicite 0,4 ore pe unitatea produsă, produsul B, 0,75 ore. Atelierul ar trebui astfel să producă 150 ore mașină pe lună, consumate pentru A și B respectiv la nivelul de 400 h și 750 h.

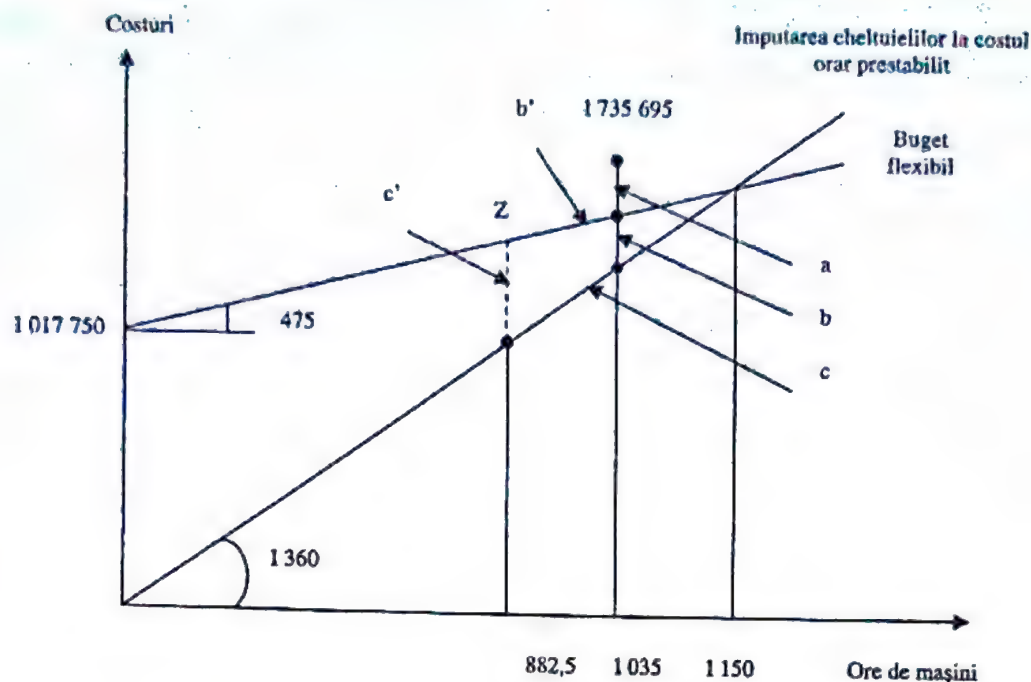
Pe această bază de funcționare bugetul flexibil prevede că acele costuri de capacitate se vor ridica la 1 017 750 €, în timp ce cheltuielile variabile directe ar trebui să reprezinte 475 € pe oră.

Graficul 7.2. reprezintă datele acestui exemplu. Pentru simplificare, bugetul flexibil se reprezintă pe o dreaptă simplă, dar trebuie subliniat că acest buget evoluează conform tranșelor de activitate avute în vedere. Cu alte cuvinte, cheltuielile numite fixe nu ar fi fără îndoială 1 017 750 € dacă activitatea pentru care se pregătește întreprinderea ar fi fost estimată la 600 ore și nu la 150 h.

Parametrii definiți aici sunt în număr de patru: nivelul de activitate (1 150 h), timpii standard pe produs (0,4 h și 0,75 h), costurile de capacitate (1 017 750 €), costurile variabile pe unitatea de lucru (475 €). Se definesc astfel, în mod logic, patru tipuri de abateri, pentru unele fiind necesară

dezvoltarea pe produs:

Graficul 7.2. – Abateri privind cheltuielile mixte



- o abatere datorată *nivelului de activitate* (prin compararea nivelului real cu cel prevăzut de 1 150 h);
- o abatere datorată *randamentelor* (prin comparația costurilor reale cu costurile de 1 017 750 €, în măsura în care nivelul real al activității va permite considerarea referinței de 1 017 750 €, încă pertinentă);
- o abatere privind *cheltuielile fixe* (prin compararea costurilor reale cu costurile de 1 017 750 €, în măsura în care nivelul real al activității va permite ca referința de 1 017 750 € să fie considerată pertinentă);
- o altă abatere privind *cheltuielile variabile* (pentru a apropia costul constat de norma de 475 €).

Pentru ca aceste patru abateri să fie sesizate de contabilitatea de gestiune, trebuie ca cele patru norme care au fost fixate să „între” în contabilitate. Pentru a imputa costurile produselor, trebuie determinat un cost standard al unității de lucru. Se procedează în modul următor pornind de la ipotezele bugetare.

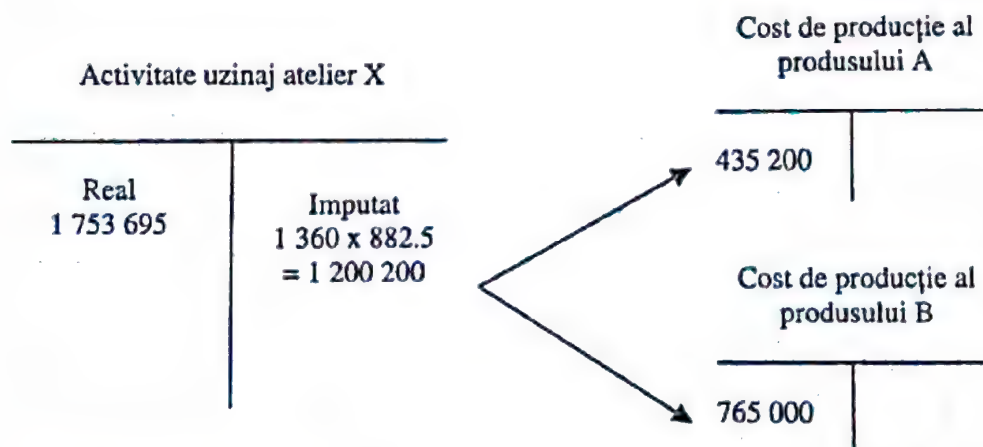
Pentru 1 150 h, costul total prevăzut este de 1 017 750 € și 475 € pe oră, ceea ce revine la un cost mediu orar complet:

$$475 + 1\,017\,750 \text{ €} / 1\,150 = 475 + 885 = 1\,360 \text{ €}$$

Orele de uzinaj (graficul 7.2.) vor fi astfel evaluate la 1 360 €; orice imputare produselor sau oricărui alt destinatar eventual (spre exemplu, altor activități sau altor entități, dacă este vorba de cazul unei activități suport), va fi evaluată pe această bază. Dacă se dorește menajarea posibilității de a analiza mai fin abaterile, trebuie păstrat în memorie conținutul complet al costului standard: partea variabilă de 475 € și partea fixă de 885 €.

Exemplu. Datele realizate sunt următoarele. Activitatea reală a trecut de la 800 A și 750 B. Produsele A consumă în realitate 360 h, respectiv în medie 0,45 h pe unitate. Produsele B au solicitat 675 h, respectiv 0,90 pe unitate. Nivelul real al activității măsurat în unități de lucru a fost de 1 035 h. Costurile constatate în total au fost de 1 735 695 €; cheltuielile considerate costuri de capacitate în buget se ridică în realitate la 1 228 545 €, respectiv 1 187 € pe oră mașină efectuată, în timp ce cheltuielile variabile au fost de 507 150 €, respectiv 490 € pe oră.

Schema 7.3. – Controlul abaterilor privind cheltuielile mixte



Abaterea constatată în contabilitate reprezintă diferența dintre cheltuielile imputate activității (sau entității, după caz), (aici, 1 735 695 €, și cheltuielile care părăsesc această activitate sau entitate pentru a putea fi imputate altor obiecte de calcul) aici produsele A și B. Cum se dorește identificarea tuturor cheltuielilor de uzinaj în acest stadiu, și nu pe parcursul circuitului ulterior al produselor, acestea din urmă sunt considerate drept costuri cenzurate, respectiv timpii standard prevăzuți pentru ele, evaluați la ratele standard. Aici se procedează la imputare:

- produsului A: $1\,360 \times 800 \times 0,4 = 435\,200$ €
- produsului B: $1\,360 \times 750 \times 0,75 = 765\,000$ €

Totalul cheltuielilor de uzinaj imputate produselor este de $435\,200 +$

$765\,000 = 1\,200\,200 \text{ €}$. Abaterea care apare în conturi, după ce va fi programat un mecanism de funcționare a înregistrărilor contabile în scopul de a identifica în mod automat abaterile (schema 7.3.), de $1\,795\,695 - 1\,200\,200 = 535\,495 \text{ €}$.

Se va remarca un cost real orar de $490 + 1\,187 = 1\,677 \text{ €}$, și nu de $1\,360 \text{ €}$ cum s-a prevăzut. Dar comparația directă a acestor cifre nu are sens, deoarece, chiar dacă aceste costuri prevăzute ar fi fost respectate, faptul că activitatea ar fi necesitat $1\,035$ ore și nu $1\,150$ ore prevăzute ar fi fost suficiente pentru a modifica automat costul orar. În aceste condiții, trebuie efectuată o analiză mai complexă decât cea de mai sus, pentru costurile variabile directe. Analiza preconizată de PCG 1982 prevedea trei abateri:

- o abatere privind costurile sau cheltuielile numită abatere de buget;
- o abatere privind activitatea sau nivelul de activitate;
- o abatere de randament.

1.4.2.1. *Abaterea privind costurile, sau abaterea de buget*, reprezintă diferența dintre costul real total și bugetul ajustat la nivelul de activitate (măsurat în unități de lucru) realizată. Nivelul respectiv corespunde abaterii (a) din graficul 7.2. Dacă se notează:

v costul variabil unitar (v_p costul prestabilit, v_R nivelul real);

n nivelul activității în unități de lucru (n_p nivelul prevăzut, n_R nivelul real);

F costurile de capacitate (F_p nivelul lor prevăzut, F_R nivelul real);

Abaterea privind costurile se scrie:

$$E_C = (v_R \times n_R + F_R) - (v_p \times n_R + F_p)$$

Aplicăm acest calcul la exemplu. Aici abaterea de costuri este:

$$1\,735\,695 - (475 \times 1\,035 + 1\,017\,750) = 1\,735\,695 - 1\,509\,375 = 226\,320 \text{ €}$$

Ar fi posibilă continuarea operațiunii prin descompunerea într-o abatere privind costurile variabile și o abatere privind costurile de capacitate, reclassarea lor negenerând nici o dificultate dacă aceste costuri corespund posturilor contabile identificate. Aici:

- abaterea privind costurile variabile este:

$$507\,150 - (475 \times 1\,035) = 15\,525 \text{ €}$$

- abaterea privind costurile de capacitate este:

$$1\,228\,545 - 1\,017\,750 = 210\,795 \text{ €}$$

1.4.2.2. *Abaterea privind activitatea* reprezintă costul subactivității (respectiv de supraactivitate) al imputării raționale. Ea se poate calcula prin retratarea costului bugetat pentru nivelul de activitate (în unități de lucru) realizat prin deducerea evaluării nivelului real al costului standard al unității de lucru. Această abatere este abaterea b a graficului 7.2.

Păstrând simbolurile precedente, abaterea privind activitatea se scrie:

$$E_A = (v_p \times n_R + F_p) - \underbrace{\left(v_p + \frac{F_p}{n_p} \right)}_{\text{Cost standard al unității de lucru}} \cdot n_R = F_p \left(\frac{n_p - n_R}{n_p} \right)$$

Cost standard al
unității de lucru

Se observă că această abatere reprezintă costurile fixe „neabsorbite” (sau „supraabsorbite”), conform expresiei lui Gantt, atunci când ea este inferioară (sau superioară) normei.

Aplicăm acest calcul la exemplu. Aici costul standard al orei mașină este 1360 €. La activitatea reală de 1035 ore, se procedează la imputarea:

$$1\,035 \times 1\,360 = 1\,407\,600 \text{ €}$$

Abaterea de activitate este:

$$1\,509\,375 - 1\,407\,600 = 101\,775 \text{ €}$$

Se remarcă o activitate reală de 1 035 ore, respectiv un coeficient de 90% al previziunii. Abaterea de activitate de 10% se traduce deci printr-o sumă a costurilor fixe bugetate, ceea ce reprezintă:

$$0,10 \times 1\,017\,750 = 101\,775 \text{ €}$$

1.4.2.3. *A treia abatere este una de randament*

Ea pune în evidență abaterea dintre randamentul prestabilit și cel real, și o evaluare la costul standard al unității de lucru – foarte logic, deoarece este singurul cost unitar recunoscut în această metodă.

Se calculează randamentul repartizând costul standard al activității

reale și deducând suma imputată produselor, respectiv valoarea producției reale, conform normelor. Această sumă corespunde evaluării la cost standard a unităților de lucru care, conform normelor, erau just necesare pentru realizarea producției constatate. Abaterea se scrie notând n_{PR} nivelul de activitate prestabilit pentru producția reală:

$$E_R = \left(v_p + \frac{F_p}{n_p} \right) \cdot n_R - \left(v_p + \frac{F_p}{n_p} \right) \cdot n_{PR} = \left(v_p + \frac{F_p}{n_p} \right) (n_R - n_{PR})$$

Se observă că aceasta înseamnă evaluarea abaterii de randament la costul unitar prestabilit.

Aici, producția reală de 800 A și 750 B ar fi trebuit, conform standardelor, să fie efectuată în:

$(800 \times 0,4) + (750 \times 0,75) = 320 + 562,5 = 882,5$ ore în timp ce ea a solicitat 1035 ore (abaterea de 152,5 h). Abaterea de activitate este:

$$(1\ 035 \times 1\ 360) - (882,5 \times 1\ 360) = 1\ 360 \times 152,5 = 207\ 400 \text{ €}$$

Este abaterea c a graficului 7.2.

Regăsim și abaterea globală, suma celor trei abateri elementare:

$$E = EC + EA + ER = 535495 = 226\ 320 + 101\ 775 + 207\ 400$$

Toată această analiză este automatizată dacă se programează înregistrările contabile din schema 7.4. care sintetizează procedura solicitată. Contrar a ceea ce scriu unii specialiști, calculul manual al abaterilor într-un tablou nu este o practică profesională realistă.

Această analiză nu este decât una din soluțiile posibile. Se poate prefera evaluarea abaterii de randament numai la costul variabil al unității de lucru, și nu la costul standard complet: acesta din urmă arată costul abaterii de randament într-o perspectivă pe termen lung, în timp ce valorizarea diferenței de randament la cost variabil constituie o indicație a costului suportat pe termen scurt, deoarece, în afara unui caz specific, sunt afectate numai cheltuielile variabile în general printr-o variație de randament.

Această soluție ar conduce la repartizarea asupra abaterii de activitate a cheltuielilor fixe care nu ar mai fi încorporate în abaterea de randament (parcursul $ab'c'$ al graficului 7.2.). Vom avea atunci:

$$\text{Abaterea de cost } EC = (v_{Rr} \times n_{Rr} + F_R) - (v_p \times n_R + F_p)$$

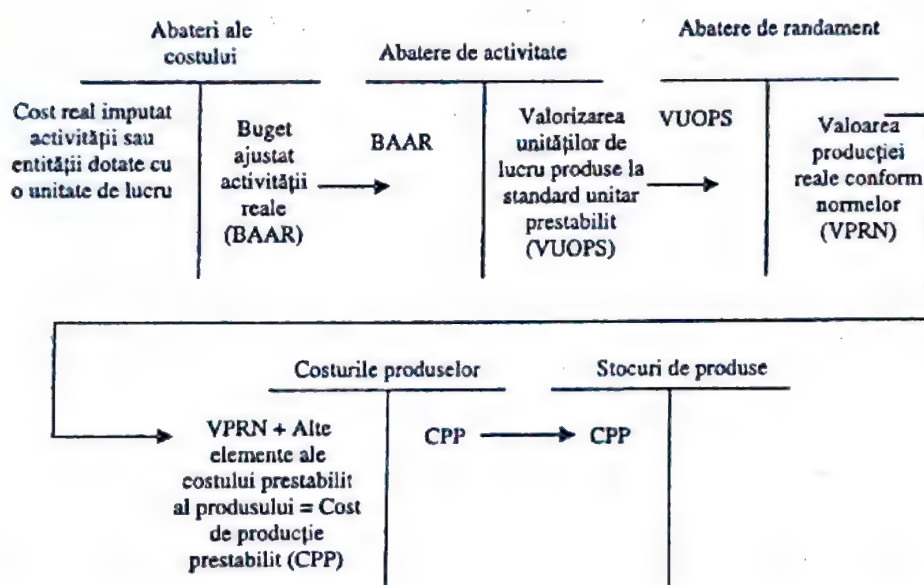
Abaterea de randament

$$E_R = (v_p \cdot n_R + F_p) - (v_p \cdot n_{PR} + F_p) = v_p \cdot (n_R - n_{PR})$$

Abaterea de activitate

$$E_A = (v_p \cdot n_{PR} + F_p) - \left(v_p + \frac{F_p}{n_p} \right) \cdot n_{PR} = F_p \cdot \left(\frac{n_p - n_{PR}}{n_p} \right)$$

Schema 7.4. – Controlul abaterilor elementare privind cheltuielile mixte



Dacă se aplică acest demers la exemplul de mai sus obținem cifrele din tabelul 7.1.

Tabelul 7.1. – O altă analiză a abaterii cheltuielilor mixte

	Costuri constatate	Buget ajustat la orele reale	Buget ajustat la orele standard pentru producția reală	Cost standard al producției reale
Sume	1 735 695	1 509 375	1 436 937,5	1 200 200
Abatere de cheltuieli	226 320			
Abatere de randament		72437,5		
Abatere de activitate			236 737,5	

Miza unei astfel de analize nu este intelectuală. Abaterile sunt

identificate în scopul de a atrage atenția managerilor asupra cauzelor de derivă de la cursul firesc și ele sunt suportate de cei care sunt presupuși a fi responsabili deoarece le pot influența (evita). *O analiză a abaterilor se apreciază după pertinența sa pentru diagnostic și prin calitatea comportamentelor pe care le declanșează, alocând aceste abateri responsabililor.* Aceste două criterii presupun ca abaterile să fie independente unele de altele. În caz contrar, analiza cauzelor este incorectă și punerea în discuție a responsabilităților este iluzorie. Regăsim aici una din principalele ipoteze pe care se bazează controlul de gestiune clasic: aceea a delimitării responsabilităților.

În mod obișnuit, se consideră că atelierul nu este responsabil de abaterea de activitate, deoarece acesta nu-și stăpânește propria cerere¹. S-a stabilit neutralizarea abaterilor generate de programul de activitate impus atelierului respectiv, abateri pe care le-ar fi implicat dacă atelierul ar fi respectat standardele prevăzute pentru acest produs. Aceasta conduce la neutralizarea abaterii c' (grafic 7.2.) și nu abaterea b, cum prevedea PCG 1982. Evident, metoda PCG penalizează randamentele nesatisfăcătoare (b este inferior lui c') și le favorizează pe cele bune (atunci când b este superior lui c'), dar nu acesta este scopul vizat deoarece o abatere de randament este urmărită distinct. Și se observă că responsabilitățile externe atelierului sunt cu atât mai puțin puse în discuție cu cât randamentul atelierului este mai slab (abaterea b este cu atât mai redusă), ceea ce este absurd.

Responsabilitatea unui atelier în privința abaterii de cheltuieli (a) este discutabilă, ea depinde de capacitatea sa de a stăpâni costurile care sunt constatate în el: aceasta este fără îndoială uneori foarte slabă. Oricum ar fi, această abatere nu reprezintă diferența dintre cele două metode comparate.

Abaterea de randament este tipic a responsabilității atelierului. Care este evaluarea sa pertinentă? Se vede bine că ceea ce se cere atelierului pentru activitatea respectivă este (graficul 7.2.) să fie în punctul Z, adică să efectueze producția solicitată prin respectarea normelor de timp și de costuri. Acestui punct îi corespunde un cost de 1 436 937,5 € (1 017 750 cost de capacitate și 882,5 ore la 475 €). Abaterea cu costul constatat este de 298 757,5 €, suma regăsită obținând abaterea c' (236 737 €) din cadrul abaterii totale (535 495 €). În schimb, neutralizarea abaterii b (101 775 €) conduce la atribuirea unei abateri de gestiune de 433 720 € (535 495 – 101 775) a atelierului sau, dacă se preferă, considerarea că el ar fi trebuit să

¹ Garner (1954, p. 225) reamintește că, după 1909: „anumiți consultanți se opuneau lui Church pentru a afirma că acel cost al subactivității nu era indicator de eficiență al uzinei, ci de eficacitate a departamentului comercial.”

realizeze 882,5 ore la cost de 1 301 975 €, inferior bugetului său flexibil. Analiza propusă de PCG 1982 nu prezintă coerența necesară unui bun sistem de control de gestiune.

Notăm că dacă abaterea de activitate este integrată în cadrul celor care măsoară performanța atelierului, acesta este evident încurajat să producă pe stoc, deoarece nivelul de activitate crescut reduce această abatere. Se pare că această inconsecvență naivă a contribuit în America de Nord la discreditarea tehnicilor contabile de conducere.

Pentru a conchide asupra mecanismelor, trebuie subliniat că abaterile descoperite în cursul perioadei sunt virate la finele perioadei, în contul de rezultat. Schematic, acesta este construit pe o articulație așa cum este prezentată în tabelul 7.2. Subliniem că vânzările unei perioade suportă fără retratare totalitatea abaterilor relative la costurile angajate în cursul perioadei, simple cumpărări înregistrate, chiar dacă aceste diferențe nu sunt relative la resursele consumate în scopul contabilizării vânzărilor. Spre exemplu, abaterile prețului de cumpărare al materiilor prime cumpărate în octombrie, dar neconsumate înainte de noiembrie, afectează vânzările din octombrie. Trebuie să conchidem că o astfel de prezentare nu respectă principiul contabil al conectării cheltuielilor cu veniturile. În consecință, rezultatul calculat nu este acceptabil. Dar scopul metodei costurilor prestabilite așa cum a fost prezentat aici nu este de a calcula un rezultat contabil periodic.

Tabelul 7.2. – Un cont de rezultat conform costurilor prestabilite

	Produs A	Produs B	Total
Vânzări	100 000	180 000	280 000
- Cost standard al produselor vândute	60 000	130 000	190 000
= Marja privind costurile standard	40 000	50 000	90 000
- Alte costuri imputabile produselor	12 000	19 000	31 000
= Marja înainte de abateri	28 000	31 000	59 000
± Abateri imputabile produselor	3 500	6 450	9 950
= Marja privind costurile afectabile	24 500	24 550	49 050
± Abateri comune			8 500
- Costuri comune			25 800
= Rezultat			14 750

2. În căutarea altor modalități de conducere (pilotaj)

Sistemele de contabilitate în costuri prestabilite sunt în principal un instrument de raportare financiară: ele permit ierarhiei să evalueze consecințele financiare ale abaterilor de la norme și incită responsabilită

astfel supravegheați să respecte normele pe care le au în sarcină. Contabilitatea în costuri prestabilite este astfel un instrument al unui *control ierarhic al avansării spre un rezultat*, într-un mediu puțin descentralizat: originea tayloriană a sistemului în chestiune demonstrează adevărata natură a acestuia. În acest caz, se presupune că performanța constă în aplicarea unei norme stabile. Noțiunea de normă stabilă pune probleme în anumite medii de producție. Chestiunea de a ști dacă este eficient de urmărit mobilizarea operatorilor prin respectarea unei norme face și obiectul contestațiilor. Pentru a conchide, vom observa deosebirea dintre orizontul strategic și cel pe termen scurt.

2.1. Problema pertinentei tehnice a metodei costurilor prestabilite

2.1.1. Ipotezele fundamentale ale unei gestiuni în costuri standard

Normalizarea costurilor activităților se bazează pe aceea a *gamei operatorii și nomenclaturilor*.

Gamele operatorii descriu sarcinile succesive și timpii necesari pentru aceste sarcini, numiți *timpii alocați*. Ele arată pentru fiecare operație postul de cheltuială utilizat, respectiv tipul de *post de lucru* capabil să efectueze sarcina. Timpii alocați sunt descompuși în multiple componente cum ar fi elementele următoare:

- timpul operatoriu, ce corespunde sarcinii de fabricație propriu-zise;
- timpul preparatoriu, pentru pregătirea postului de lucru (instalarea instrumentului sau a mașinii, reglajul acestora); la acesta se adaugă alți timpii necreatori de valoare;
- timpul preparatoriu corespunde așteptării de piese care împiedică funcționarea postului de cheltuieli;
- timpul postoperatoriu este considerat timp de tranzit spre alte posturi de cheltuieli;
- timpul de așteptare sau de constituire de loturi corespunde timpului mediu de stocare a unei piese de la baza mașinii, adesea pentru a dispune de volumul lotului de tratat.

Nomenclaturile reprezintă compoziția în materii prime și furnituri de articole fabricate, secvența urmată de consumuri și încorporări. Ea stipulează proporțiile deșeurilor și rebuturilor, ceea ce permite cunoașterea

consumului necesar pentru volumul dat de piese declarate bune.

Definiția costurilor prestabilite presupune o standardizare a sarcinilor elementare. Spre exemplu, timpul de pregătire a producției unui articol depinde de articolul trecut înaintea lui în posturile de cheltuieli, care va impune spre exemplu timpii de reglaj, de punere sub presiune, de ridicare la temperaturi diferite. Trebuie astfel acceptată ipoteza unei secvențe medii de succesiuni de produse asupra unui post de cheltuieli, apoi adoptarea acestei norme punct cu punct. Timpul pregător este independent de seria de fabricat, definindu-se dimensiunea normală a unei serii pentru a putea fi normalizată. Un astfel de mediu este cu atât mai necesar definirii standardelor prin care evoluează gamele aplicate unui produs de-a lungul conceperii și diversele sale faze care precedă industrializarea.

Pentru o perioadă dată de fabricație, spre exemplu, într-un context bugetar anual, complexitatea datelor elementare și condițiile lor de validitate conduc în general la a distinge diferite tipuri de game operatorii:

- gama standard, ce corespunde obiectivului anual mediu al atelierelor, sau în condițiile de fabricație care vor prevala în anul respectiv;
- gama ajustată, care ține seama de condițiile specifice;
- gama de înlocuire, care este folosită atunci când condițiile obligă la revederea momentană a normelor: înlocuirea unei aprovizionări prin alta, indisponibilitatea unui post de cheltuieli.

Gama de utilizat care servește calculul abaterilor trebuie să fie în mod evident în vigoare pentru ordinele de fabricație.

Sesizarea datelor realizate trebuie să facă apel la aceleași categorii ca și standardele pentru o analiză coerentă a abaterilor (atât standardele, cât și abaterile), ceea ce solicită cunoașterea pentru fiecare ordin de fabricație și pentru fiecare operație pe care o generează, a timpilor de reglaj, operatorii, postoperatorii de așteptare etc. Această urmărire, evident foarte dificilă nu poate fi avută în vedere decât dacă standardele sunt fiabile.

2.1.2. Factorii care contrazic aceste ipoteze

Este necesară în primul rând eliminarea falselor dezbateri. Am subliniat mai sus care este adevăratul loc al contabilității în costuri prestabilite în cadrul procesului de control de gestiune. Se pare totuși că nu se pot aduce critici *periodicității*, cel puțin prin comparația cu timpul ciclului articolelor care urmează. Mai lent decât acesta, ea contribuie la sintetizare, nu pentru a servi operatorului.

Chestiunea majoră se referă la probabilitatea de a dispune de standarde robuste. Aceasta presupune mai întâi ca standardul să fie o referință stabilă pe o perioadă pentru care el este definit. Dacă el reprezintă doar o medie de realizat pe această perioadă, realul așteptat la finele perioadei de referință, pentru a ști dacă obiectivele sunt realizate în medie. Pentru a evita această situație, trebuie ca evoluția așteptată în jurul standardului să fie mică sau bine identificată, ceea ce presupune să fi fost o afacere de produse și procese în faza de maturitate tehnologică pentru ca fenomenele de ucenicie (experiență, învățare) mai ales să nu-și facă simțite efecte importante sau să fie bine cunoscute și astfel previzibile. Această situație nu mai este verificată în întreprinderile care se confruntă cu o concurență în care performanța depinde de reactivitate, în care ciclul de viață al produselor se micșorează și în care trebuie să fii capabil să determini rapid diminuarea costurilor.

Exemplu. O anchetă a CIMA britanică la zece întreprinderi de electronică (Innes și Mitchell, 1989, p.7) a scos în evidență o listă elocventă de factori de diminuare a costurilor standard:

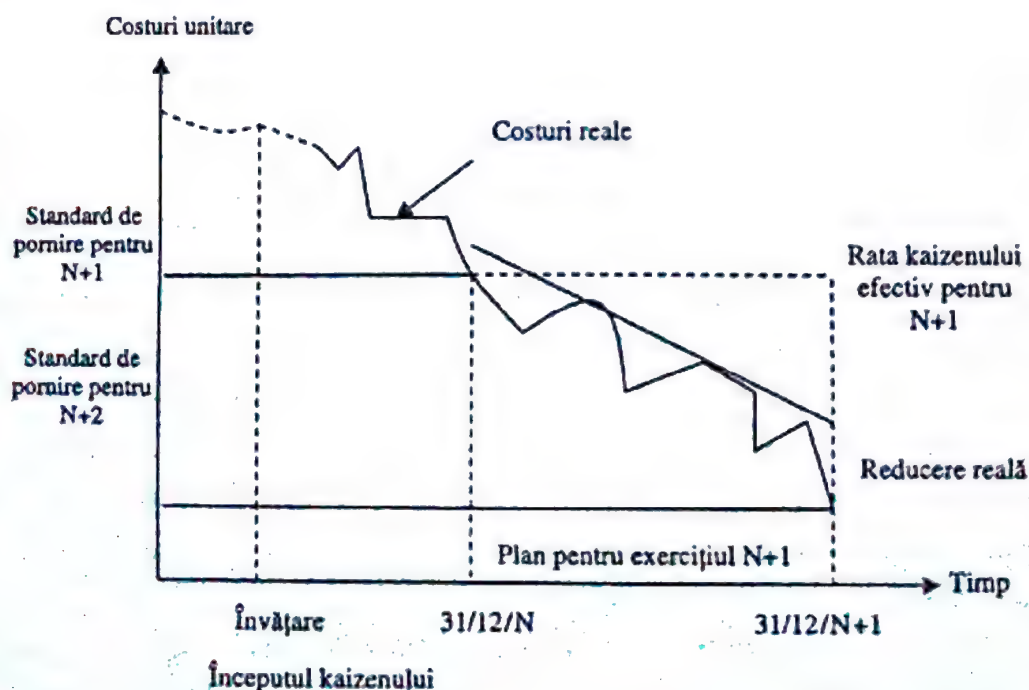
- schimbarea rapidă a concepției produselor;
- schimbarea rapidă a tehnologiei;
- scurtarea ciclului de viață al produsului, redus la 2 ani sau mai puțin;
- extinderea gamelor;
- multiplicarea loturilor fabricate pe baza specificațiilor clienților;
- modificarea rapidă a prețului materiilor prime;
- efecte de experiență importante pentru noile produse;
- variația taxelor vamale și a ratelor de schimb;
- probleme de întârziere în elaborarea de rapoarte;
- probleme de înțelegere din partea managerilor în special a abaterilor privind costurile indirecte.

Unii autori inspirându-se din kaizen-ul japonez (procesul de reducere a costurilor produselor existente), pledează pentru o revizuire continuă a standardelor. Dar se pare că în industria automobilului în Japonia s-a instalat un demers care ignoră conceptul costului standard așa cum se arată în exemplul lui Daihatsu conform căruia standardele sunt utilizate în principal în scopurile contabilității financiare, ceea ce confirmă anchetele japoneze (Monden, 1989; Sakurai și Huang, 1989; Sakurai, 1990).

Daihatsu concepe kaizen-ul drept unul din cele șase valențe ale procesului anual de planificare (el însuși aferent unui plan pe cinci ani), care comportă de altfel dispozitive clasice: 1) plan care definește vânzările, costurile variabile, marjele, 2) plan de aprovizionări cu materii prime și piese, 3) plan de raționalizare a uzinei și de reduceri prevăzute de costuri

variabile (parte esențială a kaizenului), 4) plan de utilizare a mâinii de lucru, 5) plan de investiții, 6) plan de costuri de capacitate a uzinei și cheltuieli generale (publicitate dezvoltare, mentenanță). Ca și Toyota (Monden și Hamada, 1991; Monden și Lee, 1993; Tanaka, 1994), acționarul său Daihatsu practică direct costingul în uzinele sale, pentru a motiva operatorii la reducerea costurilor la care se angajează. Standardul anului viitor este costul realizat la finele anului precedent. El permite calcularea prin extrapolare, pe baza obiectivelor de vânzare, a marjei bugetate (plan 1). Planul (2) și (3) determină reducerea așteptată a costurilor variabile (rata de kaizen, grafic 7.3.), celelalte trei planuri definesc costurile fixe prevăzute și se ajunge astfel la calculul profitului bugetat. Se va vedea că mâna de lucru este tratată drept cost fix, ceea ce nu înseamnă că acest kaizen nu se referă și la aceasta. Obiectivele lunare de reducere a costurilor sunt în mod obișnuit cele 12 obiective anuale. Kaizenul nu este practicat decât după o perioadă de obișnuință, atunci când este lansat un nou model în producție; este perioada apreciată, necesară și suficientă pentru ca un proces de învățare să se deruleze și să aibă efecte. Kaizenul începe atunci când curba costului unitar atinge asimptota.

Graficul 7.3. – Kaizenul



Kaizenul nu înlocuiește principiul costurilor standard (pentru acest motiv, termenul de „țintă” îl înlocuiește pe cel de standard). Urmărirea și

analiza abaterilor se face prin aplicarea unei tabele de conversie într-o producție de referință.

Exemplu. Monden și Lee (art.citat) prezintă exemplul următor. Sunt fabricate conform datelor din tabelul 7.3 trei modele A, B și C. Performanța este calculată utilizând modelul A drept unitate de referință. Timpul constatat ar fi trebuit să permită fabricarea a 3 600 A. Această producție ar fi solicitat timpul unitar de 30,3 minute după datele reale. Performanța este astfel: 30/30,3, respectiv 99,1% sau 108 000/109 000.

Contabilitatea de gestiune ajută la descompunerea pe departamente și uzine a obiectivelor de reducere a costurilor (adesea de 10% pe an). Ea este reluată de cercurile de calitate la bază, în sensul că responsabili diferiți solicită permanent, referința în curs fiind cel mai recent costul real de producție, care trebuie ameliorat.

Tabelul 7.3. -

Modele	Timp unitar țintă (minute)	Cantitate produsă	Timp total țintă (minute)	Timp real total (minute)	Timp real unitar (minute)
A	30	2 000	60 000	57 000	28,5
B	50	800	40 000	40 000	50,5
C	40	200	8 000	12 000	60,5
Total			108 000	109 000	
Ținta în echivalent A		108 000/3 3 600			
Timp real în echivalent A					109 000/3 600 30,3

„Responsabilii de la toate nivelele se străduiesc să reducă timpii operatorii, în timp ce contabilii calculează costurile orare realizate, ce cuprind mâna de lucru și cheltuielile uzinei. Toate aceste date sunt publicate lunar și rezultatul este plătit funcționarilor sub forma de prime. Este una din importanțele incitări pentru aceștia, în sensul în care contabilitatea de gestiune și gestiunea producției acționează în aceeași fază.” (Monden și Hamada, 1991, p. 29). Se va consulta și Monden (2000).

Exemplu. Fie un obiectiv de reducere a costului de 10% pentru un produs, obținut într-un atelier, prin diminuarea cu 8% a cheltuielilor de producție pe ora de funcționare a mașinilor. Exprimarea obiectivului prin acțiuni concrete va duce la o reducere cu x minute a timpului de reglaj, cu y% a ratei de pană, cu z% a ratelor defecțiuni etc. Aceasta generează pe o perioadă de 6 săptămâni până la 3 luni o amânare înainte de a constata efectul de

ameliorare, în timp ce simpla respectare a standardelor solicită o urmărire pe o perioadă scurtă.

Dincolo de considerații tehnologice, nu printr-o contestare instrumentală, ci prin dilema metodei costurilor prestabilite se asigură convergența obiectivelor conducerii întreprinderii industriale.

2.2. Chestiunea pertinentei organizaționale a metodei costurilor prestabilite

Modelul taylorian este aferent metodei costurilor prestabilite. El reprezintă tot ceea ce era exemplar în tehnicile de control din anii 20. Astăzi unii specialiști denunță regula de conformism și solicită inițiativa sporită a operatorilor. Într-un astfel de context este contestat rolul limbajului financiar.

2.2.1. Miza: relevanța modelului clasic de control

Contabilii au luat cunoștință târziu despre aspectul organizațional al dispozitivelor pe care le-au creat, cu excepția unora, cum sunt Kaplan (1966), care a arătat că folosirea obișnuită a contabilității de gestiune rămânea asociată unei concepții mecaniciste a întreprinderii. Numeroase lucrări recente consideră contabilitatea de gestiune un limbaj de comunicație și de influență ce acționează asupra percepțiilor membrilor organizației.

Dacă acea compartimentare tayloriană conducea la un model de control ca acela al costurilor prestabilite, viziunea întreprinderii prin procesele sale încurajează cooperarea, autonomia, luarea responsabilității, orientarea spre învățarea organizațională. S-a discutat multă vreme despre decepția în fața rezultatelor a demersurilor centralizatoare. Likert și Seashore (1966) au explicat că operațiile de reducere a costurilor degradează climatul organizațional, respectiv productivitatea și provoacă o creștere pe termen lung a costurilor care totuși trebuie reduse. Ei au preconizat acționarea asupra factorilor care cauzează costurile, adoptând un stil de conducere participativ (pe care Likert îl numește sistemul 4). Această evoluție, este întărită de un mediu în rapidă evoluție în care situațiile dobândite nu durează.

2.2.2. Critica rolului limbajului financiar

Un cost prestabilit, un randament normal, sunt rezultatele alegerii care au fixat costurile, care nu sunt inductori. Luarea de inițiative din

partea operatorilor presupune orientarea eforturilor lor spre inductorii de costuri și de activitate: decalat. În plus, ameliorările care creează reduceri de costuri au adesea un efect întârziat asupra consumului de resurse deoarece costurile (cum sunt cele de capacitate) sunt „vâscoase”: efortul se plătește cu întârziere.

Dacă se dorește mai mult atragerea atenției asupra cauzelor decât asupra rezultatelor, inductorii fizici trebuie să înlocuiască uneori indicatorii financiari, deoarece se intră în conflict cu ei. McNair și alții (1990) citează un exemplu edificator: „Un responsabil operațional al unei societăți informatice instalează un sistem JIT bazat pe o organizare tip celulă și obține o ameliorare spectaculoasă a calității, a timpului ciclului, a nivelului stocurilor de producție în curs de execuție – dar primește un raport financiar care i se reproșează abateri de activitate importante, costuri neabsorbite și o slabă productivitate.” Printre numeroasele exemple de acest gen, se poate cita cel al lui Harley-Davidson, foarte caracteristic (D'Amore, Miller, 1988).

Exemplu. „Noi am constatat că orice parte a măsurilor tradiționale încurajează acțiuni oneroase din partea personalului, cum ar fi:

- așteptarea posibilității de a dispune de mașina cea mai rapidă mai curând decât riscul unei abateri defavorabile asupra mâinii de lucru, în timp ce o piesă este așteptată pentru încheierea asamblării rapide;
- lansarea unor volume de producție mai mari decât necesarul pentru a amortiza mai bine cheltuielile de lansare și a crește numărul de ore alocate;
- cumpărarea de materii prime de mai bună calitate, ceea ce conduce la un preț mai redus pentru a obține abateri favorabile asupra prețului de cumpărare. Dacă producția întâlnește dificultăți în prelucrarea acestor materii, ea va suporta aceste abateri;
- sporirea numărului comenzilor pentru a determina reducerea prețurilor.”

În sens invers, survin noi nevoi pentru o modelare reorientată și desăvârșită: „Există cazuri bine cunoscute în care ameliorările de calitate și de timp nu sunt exprimate prin ameliorări ale performanței financiare. Chiar japonezii [...] recunosc acum că proliferările de modele și lansările din ce în ce mai rapide de noi produse au putut fi foarte costisitoare.” (Kaplan, 1992, p. 60).

Ceea ce este în discuție o reprezintă redarea pertinentei limbajului financiar. Modelul clasic al controlului de gestiune, care oferă un rol major bugetului, a încurajat uneori utilizarea limbajului financiar atât de jos în ierarhie. Chestiunea nu este de a abandona indicatorii financiari, cât de a-i transforma în factori cheie de succes (câteva puncte care rezumă strategia întreprinderii) și de a-i exprima în acțiuni concrete (Nani, Miller, Vollmann,

1998; Kaplan, Norton, 1992; Nani, Dixon, Vollmann, 1992; Beischel, Smith, 1991) legate de indicatorii simpli.

Exemplu. Să luăm un indicator clasic, rentabilitatea activelor ($ROI = \text{rezultat înainte cheltuielilor financiare/active}$). Se observă că el se transformă în rezultat înainte cheltuielilor financiare/vânzări și vânzări/active. Acest din urmă indice depinde de date cum sunt:

- numărul de zile de activitate pe stoc, rata folosirii echipamentelor, producția pe m² de atelier (indicatori de performanță a directorului de producție);
- stocurile își afirmă existența în timpul ciclului prin întârzierea la livrare comparată cu cea promisă (indicatori de performanță a directorilor uzinei);
- durata ciclului se exprimă la rândul său prin: timpuri de oprire a mașinilor, proporția produselor bune în produsele finite, punctele de fabricație (indicatori de performanță ai șefului de atelier);
- timpuri de oprire ai mașinilor se exprimă prin: subansamble defectuoase, disponibilitate de piese, așteptare la controlul de calitate, disponibilitatea mâinii de lucru, timpul de schimbare a instrumentelor etc. (indicatori de performanță a responsabilului de producție).

În rest, anchetele arată că directorii financiari, ca și investitori, știu că performanța apare prin funcționarea concretă nefinanciară înainte de a se exprima în rentabilitate: atașamentul clienților față de produse, capacitatea de inovare, competențele personale, capacitatea de a răspunde la așteptările clienților, administrarea întârzierilor, câștigurile de productivitate considerați indicatori ai performanței financiare. O anchetă europeană recentă arată că directorii financiari se plâng că dispun de o informație nefinanciară insuficientă și comunicarea nefinanciară capătă un loc important, alături sau în cadrul comunicării financiare externe. Titlul *Analiza financiară* a numeroase lucrări nu trebuie să ascundă că cea mai mare parte dintre ele nu descriu munca reală a unui analist financiar... care solicită în special informație nefinanciară. „Dacă vrem ca acel contabil să nu fie un simplu ținător de registre, ci un interpret, un membru al managementului, trebuie să-i oferim o formație mai largă decât contabilitatea” scria P.C. Taylor în NACA Bulletin, din aprilie 1953.

Ancheta lui Simon (1954) relativizase deja rolul indicatorilor financiari: „Considerați acum un șef de atelier care își petrece timpul pe teren să organizeze lucrul și să reacționeze la incidentele cotidiene. Contactul său direct cu subordonații îi oferă o informație permanentă asupra derulării operațiilor și el consideră informația contabilă drept un supliment deloc foarte util, pentru rigoarea unei constatări care privește rezultatul final al eforturilor sale permanente și un semnal care poate să-i releve dificultățile care nu au apărut încă. [...] Observațiile efectuate în această anchetă arată că utilizările datelor contabile în scopuri de constatare

[score-card] și de alertă [attention-directing] sunt mai frecvente decât pentru scopuri de rezolvare a problemelor [problem-solving], oricare ar fi managementul considerat. Încadrarea de bază tinde să servească acestor date drept complement al informațiilor utilizate ca un mijloc de a aprecia subordonații, un ansamblu de indicatori obiectivi care arată ce s-a petrecut în realitate la bază. Utilizarea acestor cifre pentru rezolvarea problemelor nu intervine decât la nivelul statelor-majore.” (Simon ș.a., 1954, p. 22-23-24).

Dacă unii participă la procesul indicatorilor financiari, alții cred că aceștia pot servi întotdeauna drept suport pertinent, cu condiția de a-i amenda, sau chiar manipula.

2.2.3. Tentația de a manevra comportamentele prin indicatorii financiari

Repartizarea costurilor constituie un mod de a orienta comportamentele. A le repartiza cu ajutorul unei chei de repartizare poate fi un mijloc de a incita la administrarea acestor chei. Dacă acestea sunt inductori, pe termen mediu, costurile de repartizat reconciliază limbajul financiar cu logica strategică. Dar mergând mai departe, se trece la un sistem pur „politic” dacă această cheie se aplică unor costuri pentru care ea nu este inductor, ci servește ca factor de presiune.

Exemplu (Cooper și Turney, 1989). Societatea Zytec este un producător independent de conexiuni electrice pentru periferice de ordinatoare. Conducătorii au identificat patru inductori de costuri importanți pentru scăderea continuă a costului produselor: *rata produselor bune, durata ciclului*, (timpul petrecut de un produs în stadiul materiilor prime până la livrare), *întârzierea la livrare a furnizorilor, fluctuațiile nivelului de producție*. Durata ciclului și întârzierea furnizorilor au fost reținute drept prioritare. Cheltuielile generale ale uzinei au fost imputate produselor la prorata timpilor ciclului și cheltuielile de cumpărare au fost pentru materii prime la prorata întârzierilor furnizorilor. Dar reacțiile negative ale cumpărătorilor, care se plâng de ce nu puteau să reacționeze asupra întârzierii furnizorilor, au condus întreprinderea să abandoneze acest criteriu, cheltuielile de aprovizionare nemaifiind imputate materiilor prime și respectiv produselor (ele sunt tratate drept costuri ale perioadei).

Această practică pare utilizată în marile întreprinderi japoneze pentru a refuza strategia: „Cadrele japoneze de înalt nivel par cel puțin să se îndoiască a ști dacă un sistem de repartitie a cheltuielilor generale reflectă bine experiențele proprii fiecărui produs, decât să cunoască în ce manieră sistemul influențează asupra priorităților de reducere a costurilor impuse cadrelor medii și lucrătorilor. În consecință, ei utilizează uneori modalități de repartizare pe care cadrele superioare riscă să le respingă deoarece sunt

simpliste sau nejudicioase.” (Hiromato, 1989, 1991). Cheltuielile sunt astfel repartizate conform cheilor apreciate reprezentative de *evoluția lor pe termen lung* – ceea ce nu mai este o tehnică pur politică. Bromwich și Bhimani (1989, p.33) citează un studiu al lui Yoshikawa (1989) care arată că pe un eșantion de 512 întreprinderi japoneze cotate la bursa din Tokyo, 41,2% utilizează mâna de lucru drept cheie de repartizare, în scopul de a declanșa o incitație de reducere.

Exemplu. Diviziunea magnetoscoape de la Hitachi repartizează cheltuielile la prorata timpului de lucru direct, deoarece conducătorii săi, convingși de importanța strategică a reducerii timpului direct, și nu pentru că ei apreciază că ora mâinii de lucru este o bună unitate de lucru pentru costurile pe termen scurt. Într-o altă diviziune se estimează că totuși complexitatea produselor îngreunează pe termen lung costurile indirecte, le repartizează la prorata numărului de piese care compun fiecare produs și le penalizează pe acea care fac apel la componente nestandardizate.

În schimb, alte aplicații merg mai departe.

Exemplu (Clark, 1985). Societatea Celanese la care costul calității reprezintă 19% din cifra de afaceri, a lansat un program de ameliorare în 1981. S-au introdus aici diverse modificări ale sistemului contabil pentru a genera un efort de calitate. Costurile „fixe” au fost considerate drept variabile în scopul eliminării noțiunii de abatere de activitate care nu ar intra în măsurarea performanței responsabililor de producție. Obiectivul era ca acești responsabili să aibă o influență locală în reducerea costurilor „fixe” în loc să le supună unei examinări.

Observăm că astfel de practici transformă propunerile contabilității de gestiune (Shilds și Young, 1991). Dacă aceste chei de repartizare nu sunt inductori de costuri informația contabilă nu mai este instrumentul unei modelări a costurilor care permit unui decident să compare diferitele soluții pentru a o alege pe cea mai bună. Este vorba de orientarea comportamentelor care sunt, de fapt, strategice, în condițiile unei adevărate comunicări economice interne, ca și cum s-ar putea proceda la o comunicare financiară internă prin care se aduc la cunoștința decidenților locali incidențele deciziilor lor asupra nevoii în fond de rulment a întreprinderii. Există tentația de a proceda la „imputări politice”. Ipoteza partizanilor acestor procedee este ca responsabilii să aibă grijă să reducă cheltuielile de care sunt responsabili, ceea ce înseamnă reducerea costurilor întreprinderii. Pentru aceasta, dincolo de efectul cognitiv, trebuie reunite trei condiții:

- responsabilii în cauză trebuie să aibă interesul să-și reducă costurile; acestea trebuie luate în considerare în măsurarea performanței;

- ei trebuie să aibă *instrumentul de a influența* pentru a reduce suma costurilor care le sunt imputate;

- o diminuare a costurilor *întreprinderii* trebuie să fie rezultată, și nu o simplă transferare de la alte entități.

a) Prima condiție este de multă vreme în centrul problemelor controlului de gestiune. Într-adevăr, multe economii de costuri numite „discreționare” (întreținere, cercetare, formare) nu se exprimă decât mult mai târziu printr-o diminuare a performanțelor: un responsabil apreciat prin rezultate pe termen scurt poate neglija această consecință negativă;

b) A doua condiție presupune ca cheia de repartitie să fie bazată pe un criteriu corespunzător celui care suportă costul imputat. Dacă cheltuielile cu căldura sunt repartizate la prorata numărului de radiatoare, este puțin probabil ca aceasta să declanșeze o oarecare incitație. Dar, aici se atinge un nou principiu al contabilității care prezintă un caracter complex.

Exemplu. Dent (1987) descrie, într-o societate informatică, o procedură de imputare responsabililor de cercetare-dezvoltare a costurilor de marketing și departamentului de marketing al costurilor de cercetare-dezvoltare. În aparență regula controlabilității nu este verificată, aceste entități suportând costuri pe care nu le controlează. Ori, se pare că instaurând aceste imputații, direcția a căutat să conducă cercetarea-dezvoltarea și marketingul să se coreleze mai bine, în timp ce respectarea principiului controlabilității ar fi avut ca efect creșterea tendinței de izolare.

Dent estimează că principiul menționat exonerează managementul intermediar de inițiative de a se adapta schimbării. Acest principiu ar fi astfel justificat prin referințe la un model de descentralizare care alocă autonomiile parțiale și creează o constelație de responsabilități fragmentate cu o *concentrare la vârful ansamblului deciziilor strategice*. Nu este just ceea ce se întâmplă în dezvoltarea produselor în care alegeri minore în aparență determină rentabilitatea și poziția concurențială. De unde, atitudinea direcției acestei societăți.

Teoria pozitivă a contabilității (ea se opune teoriei normative care caută să înțeleagă de ce practicile sunt ceea ce sunt, în loc să ofere unele previziuni) a arătat că imputarea costurilor de capacitate utilizatorilor servește drept înlocuitor pentru imputarea costurilor de oportunitate, adesea greu de măsurat. Teoria respectivă obligă la luarea în considerație a consecințelor pe care le pot avea deciziile pe termen scurt asupra altor utilizatori ale acelorași resurse comune, și pe termen lung, asupra întreprinderii, ceea ce economiștii numesc un fenomen de externalitate (Zimmerman, 1979; Miller și Buckman, 1987; Devine, 1950).

Exemplu (Zimmerman, 1979). O întreprindere închiriază o linie telefonică pentru 3800 dolari pe lună, conform unui contract care îi permite un număr nelimitat de apeluri de lungă distanță în interiorul SUA. Ea are în vedere să utilizeze această linie timp de 100 ore pe lună. Nu există deci costuri variabile. Totuși, utilizarea acestei linii are un cost de oportunitate: el este nul dacă nimeni nu așteaptă o convorbire, dar dacă o persoană dorește să telefoneze în timp ce linia nu este liberă, ea utilizează unul din apelurile facturate sau așteaptă, ceea ce implică un cost (mai dificil de evaluat) variația instantanee a costului de oportunitate îl face foarte dificil de măsurat. Imputând 38 dolari pe oră ($3800/100$), întreprinderea limitează utilizarea resursei, dacă aceasta era gratuită.

c) A treia condiție presupune că pe termen scurt sau lung, o acțiune asupra cheii de repartitie se exprimă printr-o mai bună stăpânire a costurilor. Această afirmație nu este adevărată, decât atunci când procesul de repartitie se bazează pe principiul precauției, a regulii celor trei. În acest sens, decidentul local nu suportă decât foarte rar, prin imputarea costurilor, consecințele deciziilor proprii și consecințele totale.

Exemplu. Dacă imputăm cheltuielile de telefon la prorata efectivelor (admițând că aceasta are un sens economic, adică există o relație între efectiv și costurile de telefon), vom dispune poate de o bună aproximare a consumurilor telefonice pe entitate, dar nu este demonstrat că vom incita utilizatorii să-și limiteze comunicațiile la justul necesar, deși în schimb: atunci când entitatea care folosește 10% din efectivele întreprinderii își sporește consumul ce nu suportă decât 10% din creștere. Pentru aceeași rațiune, acela care primește 10% din costurile totale și își restrânge consumurile, observă suma care i se impută sporește dacă celelalte entități își sporesc consumurile. În acest context, modul de reducere a costurilor de telefon nu este de a le supraveghea deoarece costurile imputate numai entității depind de ceea ce fac ceilalți. Singura soluție clară la care poate recurge o entitate, pentru a reduce cheltuielile care i-au fost imputate este *reducerea efectivelor sale...*

Concluzie. Chestiunea de fond: locul schimbător al conducerii strategice

Evoluția mediului strategic este un factor de ieșire din uz a standardelor pentru conducere. La întreprinderile angajate într-o concurență prin costuri se observă interesul pentru produse obișnuite de-a lungul ciclului de viață, considerate secundare în situațiile de confruntare descrise de Cooper (1995). Istoria acestei tehnici reamintită sumar la începutul acestui capitol este de altfel elocventă. Problema a fost ilustrată de Shank (1989, p. 54-55) (tabelul 7.4.), care arată că o întreprindere care aplică strategii diferite pentru unele din produsele sale ar putea avea în vedere sisteme de conducere contabilă diferite. Având în vedere acel exemplu, conform tipologiei lui Porter, pe care Cooper îl apreciază puțin reprezentativ în situațiile de „confruntare” care pun în discuție problema standardelor.

Tabelul 7.4. – Influența strategiei asupra pertinentei instrumentelor contabile și financiare

	Strategia de diferențiere	Strategia de dominație prin costuri
Rolul costurilor standard în urmărirea, măsurarea performanței	Deloc foarte important	Foarte important
Importanța bugetului flexibil pentru urmărirea costurilor de fabricație	Medie spre slabă	Mare la foarte mare
Importanța respectării bugetului	Medie spre slabă	Mare la foarte mare
Importanța analizei costurilor de marketing	Critic pentru succes	Adesea nu prin analiza formală a ansamblului
Importanța costului produsului pentru fixarea prețului de vânzare	Slabă	Puternică
Importanța analizei costurilor concurenților	Slabă	Puternică

Sursa: Shank (1989).

Din această cauză apare deosebirea dintre conducerea strategică (capitolul 5) și cea pe termen scurt care este pusă în discuție în anumite medii. Deosebirea nu este clară decât în situațiile în care poate fi obținut și apărut lună de lună un avantaj concurențial durabil pentru eficiența controlată a procesului. Standardele sunt atunci imaginile acestei depărțări de strategiile pe termen scurt. Ele au apărut în ceea ce Cooper numește industriile de volum în care avantajul concurențial este incert, pierdut cu rapiditate, în care inovația este un fapt major, „diviziunea muncii” dintre conducători care se preocupă de conducerea strategică, managerii intermediari și operatorii acționează pe termen scurt și nu au o relevanță reală. Prezentul capitol 7 și capitolul 5 formează, un ansamblu coerent, respectiv demersul costului țintă, cel al ingineriei valorii și respectiv al kaizenului.

Capitolul 8

CALCULUL REZULTATULUI

Odată desăvârșit un proiect sau una din fazele sale, la intervale de timp date, postevaluarea constă în evaluarea rezultatelor obținute în general în termeni de economie, eficiență și eficacitate. Ea îndeplinește o dublă funcție:

- ajută la formularea unei aprecieri asupra gestiunii trecute a unei entități, a unui produs, a unei activități, asupra calităților responsabilului acesteia;

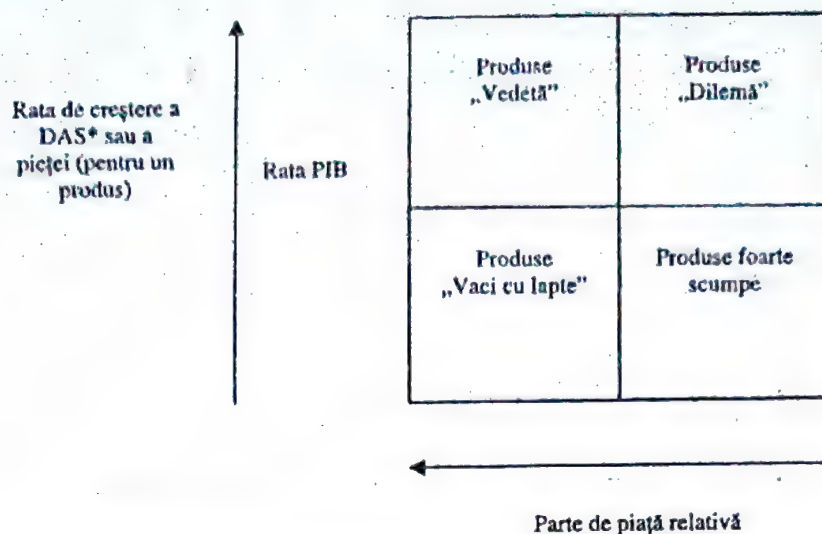
- alimentează procesul de control viitor: obiectivele anului n nu sunt nimic altceva decât rezultatele anului $n-1$ corectate cu modificările proiectate.

Evident, această evaluare nu poate fi condusă numai cu instrumentele limbajului contabil. Conform strategiei, performanțele așteptate de la un produs sau de la o entitate nu sunt aceleași și ele nu rezervă același loc indicatorilor contabili.

Exemplu. O referință excelentă este oferită de matricea BCG bine cunoscută, care împarte produsele și / sau domeniile de activitate strategice în patru categorii (schema 8.1.).

De la un produs „vacă cu lapte” se așteaptă să degaje rezultate pentru finanțarea „dilemelor”, produse promotor, dar pentru care întreprinderea nu ocupă un loc de lider și pe care ea speră adesea să le transforme în „vedetă”. Performanța unui produs „vacă cu lapte” poate fi măsurată prin indicatori contabili, în schimb cea a „dilemelor” nu a fost încă delimitată, făcând apel la indicatori de marketing. Cele două tipuri de măsuri intervin pentru produsele „vedetă”, deoarece, dacă devine lider, poziția rămâne în pericol și trebuie să degajeze resurse financiare deoarece creșterea obligă la păstrarea a unui ritm susținut în investiții.

Schema 8.1. – Matricea BCG



*Domeniu de activitate strategică

Un raționament analog poate fi avut în vedere și cu activitățile. Unele utilizează formula factorilor cheie de succes ai întreprinderii, altele, numite, uneori foarte ușor, activități necreatoare de valoare, nu generează avantaj concurențial. Aceste activități sunt supuse cu prioritate criteriilor contabile: se va căuta aplicarea lor la cel mai mic cost. Conform unei alte opinii, natura strategiei care determină abordarea are în vedere productivitatea activității X pentru a conduce mai bine strategia de dominație prin costuri, iar indicatorii contabili sunt meniți să măsoare performanța X. În schimb, dacă o activitate Y permite o strategie de diferențiere, trebuie optimizat cuplul cost - valoare: performanța activității Y este măsurată cu prioritate în domeniul eficienței economice, bazată pe costul de diferențiere.

Acest ultim capitol examinează numai chestiuni care se referă la utilizarea unui indicator specific: rezultatul contabil. Discuția prezentată în capitolul precedent arată că un astfel de indicator nu are în mod evident vocația de exclusivitate în materie de postevaluare: „Chiar dacă noi admitem că obiectivul unei diviziuni trebuie să fie maximizarea profitului pe termen lung, aceasta demonstrează că profitul anual este cel mai bun indicator pe termen scurt, pentru a verifica dacă această diviziune (entitate) are în vedere drumul optim în atingerea acestui obiectiv. Alte măsuri cum sunt inovarea, dominația prin produsele întreprinderii, priceperea și morala angajaților, fidelitatea clienților pot fi cei mai buni indicatori de profitabilitate viitoare, ceea ce nu constituie profitul anual. Este improbabil (ar trebui să spunem imposibil) ca o măsură unică, oricare ar fi ea, să poată

sintetiza în același timp evenimentele economice care afectează o întreprindere sau o diviziune a acesteia în cursul perioadei și să servească drept bază pentru motivarea și evaluarea managerilor.” (Kaplan, 1984). Kaplan trebuia apoi să promoveze *balanced scorecard*, tabloul de bord echilibrat și prospectiv, care măsoară performanța în patru domenii cheie: crearea de valoare pentru acționar, experiența organizațională, eficiența internă, crearea de valoare pentru clienți (Kaplan și Norton, 1996) presupuse reprezentative pentru perenitatea performanței.

Calculul periodic al rezultatului introduce o problemă pe care planul lucrării a permis să o ignore până aici: *printre veniturile și consumurile* perioadei care trebuie raportate la rezultatul aceleiași perioade avem în vedere veniturile și cheltuielile ce trebuie raportate la perioadele ulterioare. Fiind vorba de consumuri, raportarea lor la o perioadă ulterioară le consideră *imputabile unei producții nevândute*, stocată, imobilizată sau care trebuie să apară (în curs de execuție). Consumurile astfel „activate” (considerate creatoare de active și tratate ca atare în contabilitate) se regăsesc în evaluarea producției stocate sau imobilizate sau într-un mecanism de etalare a cheltuielilor. Consumurile respective își vor exercita influența asupra unui rezultat ulterior.

Exemplu. Un operator de telefonie mobilă consideră că cheltuielile angajate pentru obținerea clienților (subvenționarea cumpărărilor, terminalului și costurile comerciale) trebuie să facă obiectul unei etalări pe patru exerciții (durata medie a relațiilor cu clienții) deoarece ele privesc în parte vânzări viitoare către acești clienți.

Se vorbește în teoria contabilă de *problema alocării*: în contabilitatea de gestiune se are în vedere principiul selecției *costurilor perioadei*, consumuri care trebuie asimilate vânzărilor perioadei constatării lor și nu sunt „activabile”. Odată tranșată această chestiune, trebuie rezolvată problema eliminării costurilor imputate stocurilor la sfârșitul perioadei, respectiv în sens contrar ieșirilor de stocuri. Cu alte cuvinte, calculul unui rezultat contabil impune prezentarea de răspunsuri la două întrebări:

- care sunt cheltuielile posibil de imputat perioadelor următoare, spre exemplu alocându-le intrărilor în stoc?
- cum se evaluează stocurile finale dacă intrările se înregistrează la costuri unitare diferite?

Trebuie reamintit că analizele evocate aici se plasează în perspectiva unei măsurări interne a performanțelor. Dincolo de acestea, ele fac obiectul normalizărilor în contabilitatea financiară și în fiscalitate.

Exemplu. Intrările în stoc, conform normalizării franceze, sunt evaluate la *cost de achiziție* (preț de cumpărare plus cheltuieli accesorii legate de cumpărare) sau la *cost de producție*, care cuprinde costul de achiziție al materiilor prime consumate, cheltuieli directe de producție fixe sau variabile, cheltuieli indirecte de producție în măsura în care ele pot fi asimilate producției bunului. Ieșirile de stocuri, la bunuri fungibile sunt evaluate, conform articolului 12, titlul II, Cartea I a Codului Comercial (legea din 30 aprilie 1983) „la costul lor mediu ponderat de achiziție sau de producție, fie considerând că prima ieșire este prima intrare.” Consiliul Național al Contabilității a reamintit de altfel că în contabilitatea de gestiune soluțiile erau mai deschise sub rezerva de păstrare a coerenței, mai ales între principiul de evaluare a intrărilor în stocuri (cost parțial sau cost complet) și acela care se aplică ieșirilor.

1. Alegerea costurilor perioadei

Au fost abordate diverse metode contabile de alocare a costurilor la produse: costul complet curent (aritmetic), costul complet de imputare rațională, direct costing simplu, direct costing „evoluat”, costuri prestabilite complete. Aceste metode se sprijină pe regrupări de date elementare influențate de contextul tehnologic. Imputarea costurilor poate solicita recurgerea la analiza precisă a activităților sau aplicarea unor tehnici mai globale. Totuși, problema nu este aceasta. Aici este vorba de a discuta incidențele acestor metode de alocare a costurilor asupra rezultatului perioadei. Chestiunea este duală, deoarece este vorba de a alege destinația unui consum între contul de rezultat și activul bilanțului, respectiv a definiției costurilor perioadei.

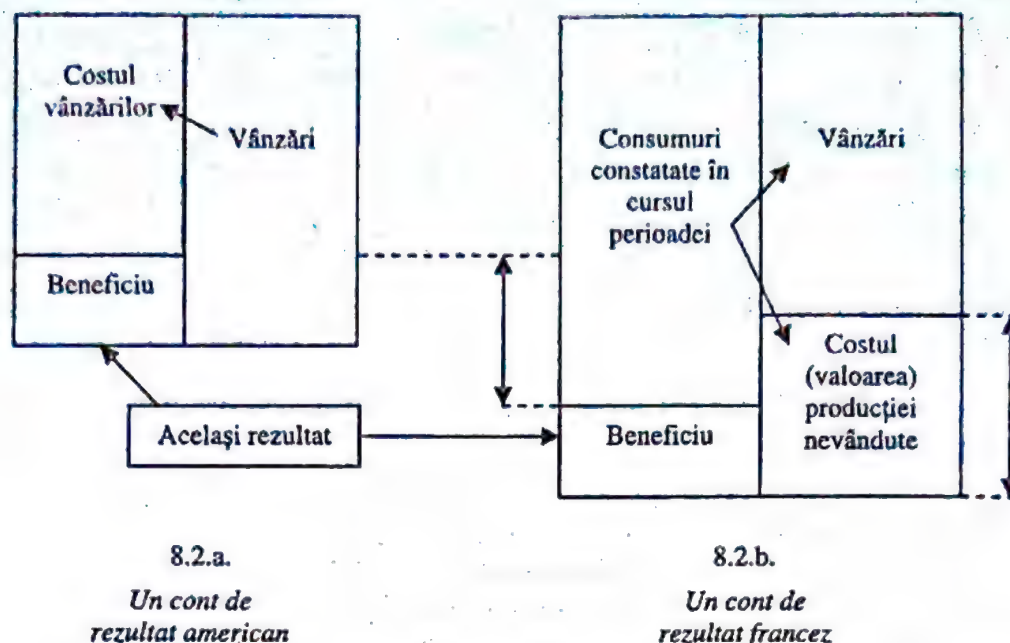
1.1. Miza

Schematic există două modalități de prezentare a calculului rezultatului de exploatare.

Prima modalitate, exemplificată prin prezentarea anglo - saxonă, pleacă de la vânzări, pe care caută să le asimileze costurilor produselor vândute, la care se adaugă eventual cheltuieli neimputabile produselor considerate afectate vânzărilor perioadei: este cazul cheltuielilor perioadei, neconsiderate elemente de activ (schema 8.2.a.). Un al doilea mod de prezentare, tipic normalizării franceze și de altfel mai complet în privința conținutului, constă în recenzarea consumurilor constatate în perioadă și străduința de a le atașa ansamblului veniturilor pe care le generează, producții vândute și nevândute nefiind finite (stocuri de producție în curs de execuție sau semifinite, cheltuieli de repartizat) sau care nu fac obiectul unui transfer de proprietate (stocuri de produse finite) sau

nedestinate vânzării (producția imobilizată) (schema 8.2.b.)¹.

Schema 8.2. – Două abordări ale contului de rezultat



Dacă cele două prezentări sunt stabilite pe baza unor reguli de evaluare comune, ele conduc la același rezultat. Astfel, conform modelului ales:

- sau nici un produs nevândut nu ar apare în creditul contului de rezultat, dar atunci nici unul din consumurile aferente activităților nevândute nu ar mai apare la cheltuieli (prezentarea anglo-saxonă) (schema 8.2.a.);

- sau multe din consumuri sunt înregistrate drept cheltuieli, deși ele nu contribuie la vânzări, ci sunt neutralizate prin înregistrarea unei producții stocate sau imobilizate, de aceeași valoare (prezentarea franceză, schema 8.2.b.).

Această comparație permite să reamintim că rezultatul de exploatare este determinat finalmente prin diferența dintre vânzările și cheltuielile raportate (în cazuri particulare aproape că nu le examinăm aici deoarece ele se obțin în contabilitatea financiară). Cu alte cuvinte, o dată constatat un consum, contabilitatea îl dirijează fie spre contul de rezultat (în cazul unei cheltuieli), fie în activul bilanțului. Aceasta constituie o alegere contabilă fundamentală.

¹ O altă alegere privește clasarea cheltuielilor, fie după natură, fie după un criteriu economic diferit. Această chestiune este presupusă rezolvată aici în favoarea celei de-a doua soluții, deoarece ne aflăm în contabilitatea de gestiune.

În final, procedurile sunt directe sau indirecte, ceea ce distinge cheltuielile perioadei de celelalte cheltuieli, este caracterul lor nestocabil, „necapitalizabil”, „neactivabil”, respectiv incapacitatea lor de a figura mai devreme sau mai târziu în cadrul activelor. *Un consum neimputabil unui produs fabricat sau stocat este un consum destinat să fie tratat prin sistemul contabil drept un cost al perioadei.* Ori, diferitele metode de calcul ale costurilor optează pentru demersuri diferite față de această problemă. Pe de o parte, metoda direct costing, pe de alta „absorption costing” și variantele sale (costul complet, imputarea rațională).

1.2. Opțiuni diferite

Ilustrăm metodele respective pe un exemplu simplu, eliminând calculele inutile.

Exemplu. Presupunem că o întreprindere fabrică două produse A și B, ale căror costuri de fabricație sunt în parte directe. Ele reprezintă:

- 100 € pe unitatea A și 150 € pe unitatea B pentru părțile lor variabile;
- 20 000 € pentru A și 15 000 € pentru B pentru partea lor considerată costuri de capacitate.

Cheltuielile de fabricație indirecte sunt costuri de capacitate. Se va admite că suma lor de 67 500 € poate fi imputată produselor A și B la prorata cantităților fabricate. Cheltuielile administrative și comerciale sunt de 20 € pentru A și 50 € pentru B (variabile); ele cuprind și costuri de capacitate de 25 000 € pentru A și 32 000 € pentru B.

Fabricația este de 150 A și 120 B, vânzările sunt de 100 A și 100 B la prețurile respective de 800 și 900 €. Nu există stoc la începutul perioadei.

Tabelul 8.1. prezintă calculul în cost complet curent, tabelul 8.2. în cost variabil, iar 8.3. în cost direct (sau direct costing evoluat).

Tabelul 8.1. – Un calcul de rezultat în cost complet

	A	B	Total
<i>Analiza costului de producție</i>			
Costuri variabile directe	15 000	18 000	33 000
Costuri de capacitate directe	20 000	15 000	35 000
Costuri de capacitate indirecte	37 500	30 000	67 500
Total	72 500	63 000	135 500
Cost unitar de producție	483,33	525,0	
<i>Suma imputată unităților stocate</i>			
Cantitate stocată	50	20	
Valoare	24 167	10 500	34 667
<i>Suma imputată unităților vândute</i>			
Cantitate vândută	100	100	
Cost de producție al vânzărilor	48 333	52 500	100 833

<i>Contul de rezultat</i>			
Vânzări	80 000	90 000	170 000
- Costul de producție al vânzărilor	48 333	52 500	100 833
- Costuri comerciale variabile directe	2 000	5 000	7 000
- Costuri de capacitate directe	25 000	32 000	57 000
= Rezultat	4 667	500	5 167

Tabelul 8.2. – Un calcul de rezultat în direct costing

Calcul în cost variabil (direct costing)	A	B	Total
<i>Analiza costului de producție</i>			
Costuri variabile directe	15 000	18 000	33 000
Costuri unitare de producție	100	150	
<i>Suma imputată unităților stocate</i>			
Cantitate stocată	50	20	
Valoare	5 000	3 000	8 000
<i>Suma imputată unităților vândute</i>			
Cantitate vândută	100	100	
Cost de producție variabil al vânzărilor	10 000	15 000	25 000
<i>Contul de rezultat</i>			
Vânzări	80 000	90 000	170 000
- Costul de producție variabil al vânzărilor	10 000	15 000	25 000
- Costuri comerciale variabile	2 000	5 000	7 000
= Marja asupra costurilor variabile	68 000	70 000	138 000
- Costuri de capacitate directe în producție	20 000	15 000	35 000
- Costuri de capacitate directe comerciale	25 000	32 000	57 000
- Costuri de capacitate indirecte în producție			67 500
= Rezultat			-21 500

În calculul din tabelul 8.1., costurile de producție imputate produselor vândute fiind de 100 833 €, restul $135\,500 - 100\,833 = 34\,667$ este imputat produselor în stoc. În calculul din tabelul 8.2., produsele stocate nu sunt imputate decât cu cheltuielile variabile de producție, respectiv: $33\,000 - 25\,000 = 8\,000$. Stocurile absorb deci $34\,667 - 8\,000 = 26\,667$ €, mai puțin decât în cazul costului complet curent, suma respectivă fiind înregistrată la cheltuielile vânzărilor, de unde o scădere a rezultatului, care trece la $5\,167 - 26\,667 = -21\,500$ €. Diferența rezultatelor provine din faptul că aici costurile de capacitate în producție nu sunt niciodată „stocuri” (imputate produselor stocate), în timp ce ele pot fi evaluate în cost complet. Dacă se examinează cifrele tabelului 8.1., se observă că suma stocată corespunde diferenței rezultatelor (tabel 8.4.).

Tabelul 8.3. – Un calcul al rezultatului în direct costing evoluat

Calcul în cost direct (direct costing evoluat)	A	B	Total
<i>Analiza costului de producție</i>			
Costuri variabile directe	15 000	18 000	33 000
Costuri de capacitate directe în producție	20 000	15 000	35 000
Cost unitar de producție	233,33	275	
<i>Suma imputată unităților stocate</i>			
Cantitate stocată	50	50	
Valoare	11 667	5 500	17 167
<i>Suma imputată unităților vândute</i>			
Cantitate vândută	100	100	
Cost de producție al vânzărilor	23 333	27 500	50 833
<i>Contul de rezultat</i>			
Vânzări	80 000	90 000	170 000
- Costul de producție al vânzărilor	23 333	27 500	50 833
- Costuri comerciale variabile	2 000	5 000	7 000
- Costuri de capacitate directe comerciale	25 000	32 000	57 000
= Marja de contribuție (privind costurile specifice)	29 667	25 500	55 167
- Costuri de capacitate indirecte în producție			67 500
= Rezultat			-12 333

Tabelul 8.4. – Costuri de capacitate stocate în cost complet și nu în direct costing

	Calcul	Suma
Costuri de capacitate în producție directe pentru A	20 000 x (50/150)	6 667
Costuri de capacitate în producție directe pentru B	15 000 x (20/120)	2 500
Costuri de capacitate în producție indirecte pentru A	37 500 x (50/150)	12 500
Costuri de capacitate în producție indirecte pentru B	30 000 x (20/120)	5 000
Total		26 667

În calculul „direct costing evoluat” din tabelul 8.3., o sumă de cheltuieli de producție de 17 167 € este imputată produselor stocate. În costul complet curent (tabelul 8.1.) un total de 34 667 € este dirijat către stocuri. În acest caz, rezultatul se diminuează, în raport cu cel din tabelul 8.1., cu diferența, respectiv $34\,667 - 17\,167 = 1500$ €. El trece bine de la 5 167 la $5\,167 - 17\,500 = -12\,333$ €. Aici, asupra sumei costurilor de capacitate stocate se face diferența rezultatelor. Imputarea costurilor de capacitate directe de producție produselor permite dirijarea spre activ, integrându-le în valoarea stocurilor de produse sume precizate în tabelul 8.5. În loc de suma calculată mai înainte 26 667, respectiv o diferență de 17 500 €. Se presupune acum că nivelul normal de activitate este de 150 A și

150 B. Calculul imputării raționale este prezentat în tabelele 8.6. și 8.7.

Tabelul 8.5. – Costuri de capacitate stocate în direct costing evoluat

	Calcul	Suma
Costuri de capacitate în producție directe pentru A	$20\,000 \times (50/150)$	6 667
Costuri de capacitate în producție directe pentru B	$15\,000 \times (20/120)$	2 500
Total		9 167

Tabelul 8.6. – Analiza costurilor de capacitate pentru imputarea rațională

Tratamentul costurilor de capacitate în producție pentru imputarea rațională	Suma	N	n	Cost de subactivitate	Suma imputată
Costuri directe pentru A	20 000	150	150	0	12 000
Costuri directe pentru B	15 000	150	120	3 000	12 000
Costuri indirecte	67 500	300	270	6 750	60 750
Respectiv pentru A (150/270)					33 750
Respectiv pentru B (120/270)					27 000

Tabelul 8.7. – Calculul rezultatului în imputarea rațională

Calculul în imputarea rațională	A	B	Total
<i>Analiza costului de producție</i>			
Costuri variabile	15 000	18 000	33 000
Costuri de capacitate directe	20 000	12 000	32 000
Costuri de capacitate indirecte	33 750	27 000	60 750
Total	68 750	57 000	125 750
Cost unitar	458,33	475	
<i>Suma imputată unităților stocate</i>			
Cantitate stocată	50	20	
Valoare	22 917	9 500	32 417
<i>Suma imputată unităților vândute</i>			
Cantitate vândută	100	100	
Cost de producție al vânzărilor	45 833	47 500	93 333
<i>Cont de rezultat</i>			
Vânzări	80 000	90 000	170 000
- Cost de producție al vânzărilor	45 833	47 500	93 333
- Costuri comerciale variabile	2 000	5 000	7 000
- Costuri de capacitate directe comerciale	25 000	32 000	57 000
- Cost de subactivitate			9 750
= Rezultat			2 917

Se observă că în prezent suma imputată stocurilor este de 32 417 €. În raport cu costul complet, în care suma de 34 667 € este imputată produselor

stocate, diferența fiind de 2 250 €. Această sumă corespunde diferenței dintre cele două rezultate: $5\,167 - 2\,917 = 2\,250$ €. Ca și în calculul precedent, suma costurilor de capacitate imputate produselor stocate explică această diferență. În acest caz, se stochează sumele din tabelul 8.8. în timp ce în costul complet costurile fixe stocate sunt, așa cum am văzut mai sus, de 26 667 €, de unde o diferență de 2 250 €.

Tabelul 8.8. – Costuri de capacitate stocate prin imputarea rațională

	Calcul	Suma
Costuri de capacitate în producție directe pentru A	$20\,000 \times (50/150)$	6 667
Costuri de capacitate directe pentru B	$15\,000 \times (20/120)$	2 500
Costuri de capacitate indirecte pentru A	$33\,750 \times (50/150)$	11 250
Costuri de capacitate în producție indirecte pentru B	$27\,000 \times (20/120)$	4 500
Total		24 417

Presupunem în fine costuri prestabilite utilizate în producție:

- un cost variabil de 90 pentru A și de 80 pentru B;
- o sumă a costurilor de capacitate directe prestabilite de 20 250 € pentru A și 21 000 € pentru B;
- costurile de capacitate indirecte de producție prestabilite sunt de 73 500 €. Nivelele de activitate prestabilite sunt de 150 A și 150 B, ca în imputarea rațională.

Sumele standard utilizate pentru imputarea produselor sunt următoarele:

- costuri fixe directe pentru A: $20\,250/150 = 135$
- costuri fixe directe pentru B: $21\,000/150 = 140$
- costuri fixe indirecte: $73\,500/(150 + 150) = 245$

Imputările produselor sunt evaluate conform acestor sume unitare (spre exemplu, produsele B fabricate, care reprezintă 120 unități, primesc $120 \times 140 = 16\,800$ € costuri de capacitate directe). De unde calculul prezentat în tabelul 8.9.

Tabelul 8.10. prezintă calculul abaterilor, care rezultă prin comparația dintre costurile reale și costurile imputate în final produselor fabricate. Tabelul 8.11. prezintă contul de rezultat.

Analiza cauzelor abaterii de la rezultat cu celelalte metode este puțin mai complexă în acest ultim caz, deoarece totalul costurilor de imputat vânzărilor și stocurilor nu mai este același ca în metodele precedente, în condițiile utilizării standardelor.

Tabelul 8.9. – Imputarea costurilor la produse prin metoda costurilor prestabilite

Calculul în imputarea rațională	A	B	Total
<i>Analiza costului de producție</i>			
Costuri variabile	13 500	9 600	23 100
Costuri de capacitate directe	20 250	16 800	37 050
Costuri de capacitate indirecte	36 750	29 400	66 150
Total	70 500	55 800	126 300
Cost unitar	470	465	
<i>Suma imputată unităților stocate</i>			
Cantitate stocată	50	50	
Valoare	23 500	9 300	32 800
<i>Suma imputată unităților vândute</i>			
Cantitate vândută	100	100	
Cost de producție al vânzărilor	47 000	46 500	93 500

Tabelul 8.10. – Calculul abaterilor privind costurile prestabilite

Abateri asupra costurilor de producție	Suma reală	Suma imputată produselor	Abaterea
Costuri de producție variabile	33 000	23 100	9 900
Costuri de capacitate în producție			
- directe	35 000	37 050	-2 050
- indirecte	67 500	66 150	1 350

Tabelul 8.11. – Calculul rezultatului prin metoda costurilor prestabilite

Contul de rezultat	A	B	Total
Vânzări	80 000	90 000	170 000
- Costul de producție al vânzărilor la rata prestabilită	47 000	46 500	93 500
= Marja asupra costurilor prestabilite	33 000	43 500	76 500
- Costuri comerciale variabile	2 000	5 000	7 000
- Costuri de capacitate comerciale	25 000	32 000	57 000
= Marja înainte de abateri	6 000	6 500	12 500
± Abateri			
- asupra costurilor variabile			-9 900
- asupra costurilor directe de capacitate			2 050
- asupra costurilor indirecte de capacitate			-1 350
= Rezultat			3 300

1.3. Interpretare

Care este indicatorul mai semnificativ pentru a exprima performanța financiară a întreprinderii? Constatările diferă sensibil, așa cum se arată în tabelul 8.12.

Tabelul 8.12. – Divergențele rezultatelor conform metodelor contabile

	Rezultat	Costuri de capacitate imputate producției stocate
Cost complet curent	5 167	26 667
Cost variabil	-21 500	0
Cost direct	-12 333	9 167
Imputare rațională	2 917	24 417
Costuri prestabilite	3 300	NS

1.3.1. Opțiuni diferite privind cauzele evoluției rezultatului

Pentru toate metodele avute în vedere aici, cu excepția metodei direct costing, rezultatul depinde nu numai de vânzările realizate, ci și de nivelul producției stocate, prin intermediul absorbției de către aceasta a unei părți a costurilor de capacitate (tabelele 8.12. și 8.13.). Aceasta determină ca ele să admită, la costuri și vânzări constante, ca fluctuația rezultatelor să fie provocată de o fluctuație a producției stocate, fenomen exclus în direct costing (Sorter, 1959). Nu este nevoie să subliniem că acest fenomen are multe de făcut pentru a face dificilă percepția producției în JIT, ai cărei partizani subliniază că este preferabil să lase mașinile (nu persoanele) să nu funcționeze, mai curând decât să producă stocuri.

Exemplu. Pentru a ilustra aceste aspecte, se poate calcula rezultatul în cost complet și în cost variabil dacă vânzările sunt de 100 A și 100 B, apoi dacă ele trec de 110 A și 110 B. Aceste calcule se efectuează după două ipoteze: o producție egală cu cantitatea vândută de 150 A și 120 B. Rezultatele astfel calculate sunt prezentate în tabelul 8.14.

În cazul metodei direct costing, evoluția este clară: creșterea vânzărilor cu 10% sporește marja asupra costului variabil cu 10%, ceea ce costurile de capacitate puse în sarcina vânzărilor rămânând identice, determină creșterea cu 13 800 € a rezultatului, care trece de la -21 500 € la -7 700 € (+64%). Acest efect este independent de cantitatea produsă.

În cazul costului complet, nu regăsim aceleași cifre ca în ipoteza stocului zero. Dacă producția este de 150A și 120B, efectul acestei stocări se suprapune pe efectul creșterii vânzărilor. Tabelul 8.14. arată că stocarea ameliorează rezultatul de 26 667 € dacă vânzările sunt de 100A și 100 B (în loc să se situeze la -21 500 €, el este de 5 167 €), și de 19 083 € dacă ele sunt de 110 A și 110 B (de unde un rezultat de 11383 € în loc de -7 700 €). Creșterea netă a rezultatului (6 217 €) atunci când cifra de afaceri sporește

este soldul efectului de creștere a vânzărilor (13 800 €) și al efectului stocării, care se reduce de la 26 667 – 19 083 = -7 583 €.

Se constată că analiza rezultatului în cost complet nu este simplă de sesizat pentru nespecialist: vânzările sporesc și rezultatele scad (în caz de punct forte privind costurile, care implică o supraîncărcare a vânzărilor cu costuri fixe, deoarece ele trebuie să cuprindă cele două perioade în curs și cele două perioade precedente stocate). Așa cum se recunoaște în studiul citat la capitolul 6 (NACA, 1953, p.37): „Înțelegerea completă a fenomenului solicită cunoașterea procedurilor contabile de înaltă tehnică pe care le posedă conducătorii.”

Tabelul 8.13. – Diferența tratamentelor de costuri stocabile conform metodelor

Metode	Cheltuieli „stocabile”	Consecința stocajului de produse*
Cost complet curent	Cheltuieli variabile și costuri privind capacitatea de producție	Rezultatul se ameliorează de la suma costurilor de capacitate imputate producției stocate Nici o incidență asupra rezultatului
Direct costing (cost variabil)	Cheltuieli variabile de producție	
Direct costing evoluat (cost direct)	Cheltuieli variabile și costuri privind capacitatea de producție	Rezultatul se ameliorează de la suma costurilor de capacitate directe imputate producției stocate Rezultatul se ameliorează de la suma costurilor de capacitate stocate și care fără stocare ar fi fost în sarcina vânzărilor în calitate de cost de subactivitate
Imputarea rațională	Cheltuieli variabile și costuri de capacitate directe și indirecte de producție, după excluderea costului de subactivitate	

* Prin comparație cu cazul unei producții egale cu vânzarea.

Tabelul 8.14. – Impactul variațiilor vânzărilor și a stocajului în cost complet și în cost variabil (direct costing)

Producția:	Vânzare				Impactul asupra rezultatului		Sursa
	100A și 100B		110A și 110B				
	Cost variabil	Cost complet	Cost variabil	Cost complet	Cost variabil	Cost complet	
Egală cu vânzarea	-21 500	-21 500	-7 700	-7 700	13 800	13 800	Numai impactul vânzărilor
150A și 120B	-21 500	5 167	-7 700	11 083	13 800	6 217	Impact combinat
Diferența: impactul stocării asupra rezultatului	0	26 667	0	19 083	0	-7 583	Variația efectului stocării

1.3.2. Opțiuni diferite asupra naturii cheltuielilor creatoare de active

Care este evaluarea cea mai semnificativă? Costul complet? Totuși, vânzând 110A și 110B, întreprinderea nu a atins punctul de echilibru așa cum o arată rezultatul în direct costing; ea afișează totuși în cost complet un beneficiu de exploatare de 13,6% din cifra de afaceri. Este aceasta logic? Dacă toate costurile ar fi fost variabile, acest efect nu ar fi existat. La fel și pentru imputarea rațională. Dar în direct costing, care restrânge puțin valoarea stocurilor, este un bun indicator de rezultat? Vom încerca să analizăm mizele acestor opțiuni considerând mai întâi dezbaterea privind evaluarea stocurilor, respectiv asupra conținutului costurilor perioadei, pentru a propune apoi un demers mai managerial¹.

1.3.2.1. Problema valorii stocurilor

Dezbaterea instituită din anii 30 până în 60 în SUA în jurul metodei direct costing privea mai ales posibilitatea de a servi la evaluarea stocurilor în contabilitatea financiară, și este exemplară (Harris, 1936; Clark, 1947). De fapt dezbaterea care a lansat direct costingul. Ea are în vedere mai mult raportarea decât conducerea.

La prima vedere, prin direct costing se subvaluează producțiile stocate, iar imputarea privește numai cheltuielile variabile și în anumite cazuri evaluează produsele doar la costul materiei prime consumate, refuzând să deosebească un produs finit de o simplă materie încă netransformată. Dacă direct costingul subvaluează producțiile pe stoc, aceasta ar însemna supraevaluarea costului producțiilor vândute deoarece pentru aceste două categorii se alocă consumurile constatate. Rezultatul calculat astfel este discutabil.

Avem în vedere tema validității direct costingului pentru evaluarea activelor pe care partizanii metodei din SUA și-au construit argumentarea (Sorter, 1959; Horngren și Sorter, 1961; Fess și Ferrara, 1961; Soeter și Horngren, 1962; Fremgen, 1962). Discuția a fost foarte vie la finele anilor 50, perioadă în care într-adevăr a apărut direct costingul. Ea nu este terminată și diverse anchete arată în anumite ramuri ca siderurgia, integrarea în stocuri a costurilor de capacitate, cum ar fi amortizarea este puțin practică (Schiff, 1987). Dezbaterea a avut consecințe importante pentru definirea prețului de vânzare prin care se manifestă o concurență neloială: preț

¹ Dezvoltările care urmează depășesc cunoștințele necesare unui debutant.

inferior la cost complet sau la cost variabil? Federal Trade Commission pare să fi primit favorabil acest ultim argument.

Pe fond, problema pusă este aceea a semnificației costurilor de capacitate. Chestiunea cheie este aceea a concepției care se reține din noțiunea de activ. Una din definiții constă în a le considera drept cheltuieli care generează venituri sau economii viitoare (Green, 1960; Sorter și Horngren, 1962, p. 393); un cost este considerat atunci un activ dacă și numai dacă are un efect economic favorabil asupra costurilor viitoare așteptate sau asupra veniturilor viitoare. Dacă se adoptă această soluție, nu se observă pentru ce costurile de capacitate nu aduc nici un avantaj viitor, deoarece ele nu sunt reportate în timp, iar dacă nu sunt folosite ar fi considerate creatoare de active. Numai costurile variabile angajate astăzi ne lipsesc de o cheltuială viitoare. Folosirea capacității disponibile nu economisește costurile de capacitate ale perioadei următoare. „Dacă amortizarea este în esență legată de trecerea timpului (învechirea, schimbarea tehnică etc.) nu este un element constitutiv al unui activ decât dacă utilizarea mașinii permite vânzări viitoare care altfel ar fi fost pierdute. Dacă deprecierea este în esență legată mai mult de producție decât de timp (adică dacă ea devine un cost variabil), amortizarea este logic tratată ca o sursă de activ, deoarece decizia de a produce o unitate în perioada 1 mai curând decât în perioada 2 afectează potențialul și durata de viață utilă a mașinii.” (Sorter și Horngren, 1962, p.397).

Răspunsul (decalat) al adversarilor direct costing-ului a constatat în a demonstra că acele costuri de capacitate utile pentru a produce stocuri permit obținerea unei cifre de afaceri viitoare, care generează venituri viitoare. Astfel se recunoaște că noțiunea de subactivitate ar fi un factor de creare de stocuri (o discuție deja evocată).

Această discuție permite constatarea că dacă toate metodele avute în vedere, nu tratează costurile de capacitate în mod identic, nu le definesc în fapt în același mod:

- direct costingul tratează toate costurile de capacitate inevitabile și, în mod coerent, le refuză accesul în activ;
- costul complet curent le consideră în schimb drept sursă indiscutabilă de creare de valoare;
- în metoda costului direct, totul se petrece ca și cum s-ar afecta statute diferite costurilor de capacitate, conform proximității produselor, ceea ce nu se justifică fără efort;
- imputarea rațională consideră costurile de capacitate consumate

(imputate produselor) dispensează de costuri viitoare sau permit creșterea cifrei de afaceri viitoare, deoarece le impută produselor, dar ea admite că aceste costuri de subactivitate nu sunt compensate prin avantaje ulterioare, deoarece acestea nu intră niciodată în valoarea stocurilor. Costul de subactivitate este astfel bine marcat de renunțarea la un avantaj momentan, de neobținut pe termen lung, ceea ce admite de altfel relația sa cu conceptul de cost de oportunitate. Imputarea rațională ar avea astfel, într-un fel, o concepție optimistă a inevitabilității costurilor acolo unde metoda direct costing prezintă un demers pesimist.

Să mergem mai departe. Presupunem că nivelul de activitate normal este de 1 000 unități și că se produc 800, fără să se vândă nimic. Cheltuielile variabile de producție sunt de 10 € pe unitate, costurile de capacitate de producție sunt de 20 000 €, respectiv 20 € pe unitate în imputarea rațională, în sensul că fiecare unitate consumă 30 €. Se ignoră cheltuielile în afara producției. Rezultatul este o pierdere de 4 000 €, care corespunde costului de subactivitate nestocabil, așa cum o arată tabelul 8.15.

Tabelul 8.15. – Rezultatul în imputarea rațională fără vânzare cu subactivitate

Rezultat			
Cheltuieli variabile (800 x 10)	8 000	Producția stocată (800 x 30)	24 000
Costuri de capacitate	20 000	Pierdere (costul de subactivitate de 20% din costurile de capacitate)	4 000
	28 000		28 000

Presupunem în prezent că producția, întotdeauna fără vânzare, este momentan de 1 200 unități. Se obține un beneficiu care rezultă din „prima” de supraactivitate (tabelul 8.16.)¹.

Tabelul 8.16. – Rezultatul în imputarea rațională fără vânzări cu supraactivitate

Rezultat			
Cheltuieli variabile (1200 x 10)	12 000	Producția stocată (1200 x 30)	36 000
Costuri de capacitate	20 000		
Profit (respectiv primă de supraactivitate de 20% din costurile de capacitate)	4 000		
	36 000		36 000

Se constată o altă formă de tratament asimetric al costurilor fixe prin imputarea rațională: costul de subactivitate nu este stocabil, dar totul se

¹ Exemplul este evident schematic și cititorul se poate mira să vadă apariția unui beneficiu fără vânzări. Dar cazul șantiierelor de lungă durată este uneori similar celui reținut aici.

petrece ca și în caz de „bonificație” de supraactivitate, care era stocabilă. Aceasta presupune admiterea de a fi în subactivitate, înseamnă renunțarea la crearea unui avantaj viitor, în timp ce a fi în supraactivitate înseamnă obținerea de economii, sau mai mult probabil, permite o mai bună cifră de afaceri în viitor. Se pune întrebarea dacă această situație care confirmă caracterul „optimist” al imputării raționale, nu este un mijloc de a determina nivelele normale de activitate. Aceasta ar conduce la coerența măsurării rezultatului, la o referință prudentă (nivelul realizabil pe termen lung), fără îndoială diferită de cea pe care o apărăm într-o perspectivă de conducere (pilotaj) strategică (alegerea de nivele optime pentru a scoate în evidență disfuncționalitățile conform capitolului 6).

Datorită dificultăților întâlnite de Consiliul Național al Contabilității în Franța, s-a reușit definirea unor metode de alegere a nivelelor normale de activitate rezultate din insuficiența distincției dintre diferitele efecte în profit ale uzanțelor imputării raționale, prin atenția exclusivă acordată determinării rezultatului: imposibila dilemă a contabilității, imaginea fidelă iluzorie. Alegerea, în PCG 1982, a imputării raționale pentru evaluarea stocurilor pune numeroase probleme ținând seama de ipostaze implicite a căror discuție depășește cadrul acestei lucrări. Este adevărat că PCG 1999 a răspuns foarte vag în privința acestui aspect.

1.3.2.2. *Un alt paradox: sensul rezultatului conform metodei direct costing*

Reluăm exemplul prin care, conform acestei metode, se determină o pierdere de 21 500 €, care se transformă într-un beneficiu de 5 167 € în cost complet, ținând seama de absorbția de 26 667 € de către producția stocată. Totuși, pierderea de 21 500 € are sens pentru conducerea întreprinderii: ea arată că cifra de afaceri realizată (170 000 €) este inferioară punctului de echilibru; nu este suficient de acoperit aceasta numai cu cheltuielile totale, metoda nu permite determinarea unui beneficiu decât dacă stocarea determină reducerea cheltuielilor imputate. Dar un astfel de scenariu nu poate fi susținut, deoarece întreprinderea nu va putea produce în mod durabil mai mult decât vânzările. Ori, dacă ea își stabilește producția la nivelul vânzărilor, costul complet va reflecta rezultatul determinat aici prin direct costing: un deficit de 21 500 €. Cu alte cuvinte, dacă se consideră că rezultatul trebuie să fie un indicator de sănătate al întreprinderii, în legătură cu o situație de dorit pe termen lung, în mod paradoxal rezultatul calculat în direct costing pare să răspundă acestei exigențe. Această situație nu acoperă inconvenientele direct costing-ului considerat instrument de conducere, constatându-se că ceea ce este bun pentru conducere nu este în mod obligatoriu bun pentru postevaluare și invers.

2. Modalitățile de calcul ale valorii ieșirilor din stoc și a stocurilor finale

Dincolo de alegerea metodei contabile, evaluarea periodică a stocurilor subliniază probleme specifice. Tehnologia, factor major de contingență a contabilității de gestiune, impune modalități de sesizare mai mult sau mai puțin complexe. Apoi, convențiile stabilesc modalitățile de evaluare a ieșirilor din stoc, ținând seama că intrările au avut loc la costuri unitare diferite.

2.1. Incidența tehnologiei

Așa cum s-a observat (capitolul 2.3.1.), tehnologia procesului fizic de controlat impune restricții contabilității de gestiune, deoarece aceasta modelează informația colectată de „contori” integrați procesului tehnic pentru a sesiza fluxurile, timpii, pentru a înregistra elemente care pot fi explicate. Deosebim două cazuri extreme: producția continuă pe loturi cu unități de produse diferite fabricate pe baza ordinelor de fabricație, producția de masă de unități nediferențiate.

2.1.1. Producția pe loturi și job order costing

Producția pe loturi (job order) solicită o urmărire pe stadii, în care sesizarea lucrărilor permite, prin hotărâre periodică, cunoașterea sumei cheltuielilor acumulate de un produs. Dacă acesta nu este vândut, fie pentru că nu a fost terminat într-un stadiu (producție în curs de execuție), fie pentru că se află între două stadii (produs semifinit), fie pentru că se află stocat (produs finit), costurile acumulate permit evaluarea stocului. Această acumulare poate fi realizată conform procedurilor din capitolul 2, respectiv imputând loturilor în curs și celor terminate costurile indirecte cu ajutorul unităților de lucru. În terminologia contabilă anglo-saxonă, se vorbește de *job order costing*.

Exemplu. Lotul Aa căruia îi corespunde ordinul de fabricație OF(Aa) trece prin atelierul de montaj în care unitatea este ora mâinii de lucru. Trebuie înregistrată astfel durata de timp după care acest ordin de fabricație va reveni apoi contabililor pentru evaluare, conform metodei alese, la un cost complet orar (real sau standard) sau la un cost variabil orar (real sau standard), după care este reținut costul complet sau costul variabil și întreprinderea aplică sau nu metoda costurilor prestabilite.

Într-o întreprindere de servicii care intră în categoria producției pe loturi, stocurile sunt constituite din dosare în curs pentru lucrări încă nefacturabile (în anumite profesii facturarea serviciului este făcută pe măsura efectuării conform criteriilor convenite).

2.1.2. Producția continuă și process costing

În acest caz, fluxul continuu și stabilitatea prestațiilor fac, așa cum s-a observat urmărirea mai simplă, fără a trata o dificultate care privește procedura de calcul a rezultatului. Dacă există producție în curs de execuție la închiderea perioadei contabile, respectiv dacă timpul de producție este relativ lung, evaluarea acestor elemente pune probleme dacă nu se cunoaște totalul costurilor angajate în timpul perioadei și volumul total tratat, și nu cel al costurilor pe loturi. Unitatea de lucru este unitatea produsă și o unitate în curs de execuție nu este o unitate produsă. Apare necesitatea convertirii unităților în curs de execuție în „echivalente de unități produse”. Aceasta se face prin folosirea coeficienților de echivalență determinați pentru reprezentarea aproximativă a legii consumului de resurse în cadrul procesului în cauză.

Exemplu. Presupunem că în stadiul A al procesului, o materie primă este consumată de la începutul lansării în fabricație, cheltuielile de producție consumându-se de regulă de-a lungul producției. La începutul lunii există 2 000 de unități în curs de execuție. Producția finită a lunii este de 12 000 unități, producția în curs de execuție este de 3 500 unități la finele lunii. Unitățile în curs de execuție la începutul lunii erau terminate în proporție de $\frac{3}{4}$; se estimează că cele care rămân la sfârșitul lunii sunt tratate 40%.

O unitate avansată (prelucrată) 40% nu poate fi asimilată uneia executată în proporție de $\frac{3}{4}$ și încă mai puțin unei unități finite: pentru ele s-au consumat aceleași resurse. Aceste cantități diferite sunt exprimate într-o unitate omogenă datorită căreia se poate proceda la operații de repartizare a costurilor. Pentru a le imputa costurile care le revin, trebuie evaluate toate cantitățile neterminate în echivalent al numărului de produse finite, prin folosirea unității de lucru, unitate-echivalentă produs finit (UEPF), în raport cu care costurile sunt omogene. Această conversie trebuie să țină seama de legile consumului, costurile pot să difere conform tipurilor de resurse, cum este cazul materiilor prime și al cheltuielilor generale. Trebuie utilizați totuși coeficienți de conversie diferiți, deoarece există legi de acumulare a costurilor diferite, ceea ce pune probleme uneori complexe.

Exemplu. Din punctul de vedere al consumului de materii prime, o unitate finită este echivalentă cu o unitate în curs, deoarece materia se consumă de la începutul procesului. În schimb, cheltuielile de fabricație fiind consumate treptat și de regulă pe măsura avansării, un produs în execuție avansat cu 40% echivalează 0,4 produs finit din punctul de vedere al consumului cheltuielilor de fabricație. Dacă o furnitură (ambalaj, spre exemplu) nu ar fi incorporată în produs decât la finele procesului, un produs în curs ar echivala cu zero produs finit din punctul de vedere al consumului acestei furnituri.

Această tehnică este aplicată unui caz specific al principiului fundamental prezentat în capitolul 2: *nu se pot regrupa pentru a fi tratate în bloc decât cheltuieli influențate de aceeași lege a consumului.*

Considerăm mai întâi materia. Inventarul unităților produsului (tabelul 8.17.) este convertit într-un inventar în UEPF, observat din punctul de vedere în care este consumată materia (tabelul 8.18.).

Materia consumată în timpul lunii se ridică la 30 375 €. Ea se raportează la 13 500 UEPF, respectiv 2,25 € pe unitate. Într-adevăr ea a servit la 3 500 unități în curs de execuție la finele lunii și la 12 000 unități terminate din care 2 000 erau totuși în curs de execuție la început, ceea ce reprezintă cele 13 500 UEPF calculate prin diferență. Presupunem costul materiei prime al celor 2 000 unități în curs de execuție la începutul lunii de 4 000 € (consumul lunii precedente). Evaluarea ar fi cea din tabelul 8.19.

Tabelul 8.17. – Inventarul în unitățile produsului, cu avansări diverse

Stadiul A: producție

Produse în curs de execuție la începutul lunii	2 000	Produse în curs de execuție la finele lunii	3 500
Unități în fabricație	13 500	Produse finite	12 000
	15 500		15 500

Tabelul 8.18. – Inventarul în UEPF din punctul de vedere al consumului de materii prime

Stadiul A: UEPF pentru materii prime

UEPF la începutul lunii (2000x1)	2 000	UEPF în curs la finele lunii(3500x1)	3 500
UEPF puse în fabricație (prin diferență)	13 500	UEPF livrate în stadiul următor	12 000
	15 500		15 500

Tabelul 8.19. – Analiza materiei prime

Costul materiei prime în curs de execuție la finele lunii (3500x2,25)	7 785
Costul materiei prime aferent celor 12000 unități livrate	26 500
Producția în curs de execuție la începutul lunii	4 000
Și 10000 începute în cursul lunii și terminate (10000x2,25)	22 500
Total	34 375

Această evaluare utilizează metoda primului intrat primul ieșit sau first in first out, respectiv FIFO, singura fidelă realității fluxurilor, dacă se admite că producția în curs de execuție este terminată înainte de prelucrarea unităților care sosesc.

Considerăm acum cheltuielile de fabricație. Inventarul în UEFP este cel din tabelul 8.20.

Tabelul 8.20. – Inventarul în UEFP din punctul de vedere al cheltuielilor de fabricație

Stadiul A: UEFP pentru cheltuieli de fabricație

UEFP la începutul lunii (2000x3/4) 1 500	UEFP în curs la	1 400
UEFP puse în fabricație	finele lunii (3500x0,4)	
(prin diferență)	UEFP livrate în stadiul următor	12 000
11 900		
13 400		13 400

Tabelul 8.21. – Tratatamentul cheltuielilor de fabricație

Stadiul A: cheltuieli de fabricație

UEFP la începutul lunii (1500) 5 000	UEFP în curs la	
UEFP puse în fabricație	finele lunii (1400x0,4)	4 760
(11900) 40 460	UEFP livrate (12 000),	40 700
	respectiv 1 500 în curs de	
	execuție la începutul lunii	5 000
	10 500 la 3,4	35 700
45 460		45 460

Cheltuielile de fabricație constatate în cursul lunii sunt de 40.460 €, fie raportându-le la cele 11 900 UEFP 3,4 €/unitate. Aflăm acest rezultat considerând că aceste cheltuieli de fabricație au servit la realizarea a 2.000 unități la sfert, respectiv 10.000 unități realizate în întregime (începute și terminate în cursul lunii) și pentru avansarea de 40% a 3 500 unități, respectiv $(2\,000 \times 1/4) + 10\,000 + (3\,500 \times 0,4) = 11.900$. Cheltuielile de

fabricație sunt imputate conform tabelului 8.21., presupunând că producția în curs de execuție la începutul lunii a primit 5.000 € cheltuieli din luna precedentă (ce corespunde avansării de trei sferturi):

Aceste cifre le obținem considerând că pentru a livra 12.000 unități a trebuit să terminăm cele 2.000 unități în curs de execuție pentru sfertul restant și în întregime de executat cele 10.000 unități, ceea ce presupune costuri de: $(2\,000 \times \frac{1}{4} \times 3,4) + 5\,000 + 10\,000 \times 3,4 = 40.700$ euro.

Global, se obține următoarea distribuție a costurilor conform tabelului 8.22.

Tabelul 8.22. – Tratatamentul costurilor în stadiul A (inventarul în stadiul A)

Stadiul A: sinteza tratamentului costurilor

Producție în curs de execuție inițială	9 000	Producție în curs de execuție finală	12 365
Materii prime	4 000	Materii prime	7 875
Cheltuieli	5 000	Cheltuieli	4 760
Cheltuielile perioadei	70 835	Producția livrată	67 200
Materii prime	30 375	Materii prime	26 500
Cheltuieli	40 460	Cheltuieli	40 700
	<u>79 835</u>		<u>79 835</u>

Costurile unui stadiu astfel tratate sunt transferate în stadiul următor cu unitățile fabricate.

Exemplu. Presupunem că în stadiul următor, stadiul B, producția în curs de execuție de la începutul perioadei este 1200 unități executate la 2/3 și producția în curs la finele perioadei este de 2400 unități executate la 80%.

Disponem de datele din tabelul 8.23.

Tabelul 8.23. – Inventarul stadiului B în unități de produs

Stadiul B: producție

Produse în curs de execuție la începutul lunii	1 200	Produse în curs de execuție la finele lunii	2 400
Unități primite din stadiul A	12 000	Produse finite	10 800
	<u>13 200</u>		<u>13 200</u>

Cheltuielile stadiului A din amonte (67.200 euro) trebuie tratate, alături de cheltuielile angajate în stadiul B.

Toate produsele în curs de execuție sau finite au primit cheltuieli din stadiul A. Coeficientul de conversie al producției în curs este 1. Se obțin cifrele din tabelul 8.24.

Tabelul 8.24. – Inventarul stadiului B în UEFP din punctul de vedere a cheltuielilor din stadiul A

Stadiul A: UEFP pentru cheltuielile stadiului A			
UEFP în curs de execuție la începutul lunii	1 200	UEFP în curs de execuție la finele lunii	2 400
UEFP primite din stadiul A și date în fabricație	12 000	UEFP terminate	13 200
	13 200		13 200

Presupunem că producția în curs de la începutul lunii a primit (în cursul lunii precedente) un total de 6.600 euro cheltuieli din stadiul A. Tratatul va fi atunci cel din tabelul 8.25., analog celui care se aplică materiilor prime din stadiul A.

Stadiul A: UEFP pentru cheltuielile stadiului A			
UEFP în curs de execuție la începutul lunii (1200x5,5)	6 600	UEFP în curs de execuție la finele lunii (2400x5,6)	13 440
UEFP date în fabricație	67 200	UEFP terminate (10800 unități, respectiv 1200 la 5,5 și 59600 la 5,6)	60 420
	73 800		73 860

Vor rămâne de tratat cheltuielile angajate în stadiul B, conform principiilor adoptate pentru fiecare categorie de cheltuieli așa cum s-a arătat pentru stadiul A.

2.1.3. Producția obținută în JIT, situația intermediară

Există numeroase situații intermediare între aceste două cazuri tipice, producția pe loturi și producția continuă. De o parte, pentru că întreprinderile instalează procese care asociază două modalități: producția continuă de modele de bază și apoi personalizarea. De altă parte, pentru că anumite modalități de gestionare a producției nu relevă în întregime cele două situații extreme. Este cazul unei producții care presupune lansări pe loturi, dar aceste loturi nu primesc toate ansamblele de activități sau operațiile elementare pe care este capabilă să le furnizeze fiecare din entitățile solicitate.

Exemplu. Confecționarea de îmbrăcăminte face apel la tratamente pe loturi, care sunt totuși diferențiate după tipurile de calitate avute în vedere pentru loturile fabricate: operațiunile de verificare se modifică, tehnicile de asamblare de asemenea.

În acest caz, specializarea mijloacelor entității este neeconomică și dificilă, deoarece începe cu personalul pe activități. Pe de altă parte, este imposibil pentru rațiuni practice să se măsoare numărul de unități de lucru ale fiecărei activități pe care lotul tratat le-a consumat. Prestația consumată pe fiecare produs, nefiind omogenă și varietatea nefiind măsurabilă, se optează în general pentru o estimare forfetară, prin standarde aproximative a costului fiecărei operații sau activități elementare consumate pe lot. Urmărirea presupune a compara de regulă costurile alocate cu produsele și costurile reale ale centrelor de activitate. Această tehnică este denumită de Horngren și Foster *operations costing* (1991). Pe plan tehnic, legătura cu metoda ABC este destul de clară.

Un al doilea caz intermediar este cel al procesului de producție care poate fi supus unui demers în costuri standard, dar în care sesizarea consumurilor reale ale fiecărui stadiu, pentru fiecare lot sau flux dat în fabricație este dificilă sau destul de costisitoare pentru interesul prezentat. O metodă simplificată este aceea a sesizării amânate, numită *backflush costing* (contabilitatea prin reflux) (Foster și Horngren, 1987; Horngren și Foster, 1991). Principiul este de a declanșa operații contabile, mai ales aducerea la zi a stocurilor, nu pe măsura consumurilor, ci mai târziu, în momentul în care produsele finite sunt vândute sau terminate. Toate costurile de producție sunt considerate dinainte ale perioadei și imputabile vânzărilor. Pentru ca un astfel de demers să nu conducă la concluzii greșite, trebuie ca probabilitatea unei deviații a costurilor în afara standardelor să fie mică. De asemenea, stocurile de produse finite și în curs de execuție trebuie să fie stabile sau neglijabile. Dacă ele prezintă o anumită variație, nu mai există nici o relație simplă între vânzările unei perioade și costurile constatate, deoarece unele din aceste costuri interesează stocurile unităților în curs sau finite și nevândute. Atunci declanșarea calculelor „refluxului” costurilor trebuie situată în amonte: principiul este de a instala declanșarea costurilor față de un stadiu în amonte pentru care nu există variații importante de stocuri. Se alege declanșarea calculelor costurilor la finele fabricației dacă există stocuri de produse finite dar nu în curs de execuție, cu terminarea unei serii de activități intermediare dacă există stocuri de producție în curs de execuție în aval de aceste activități. Dacă este necesară multiplicarea acestor declanșări, aceasta ne apropie de metoda refluxului sesizărilor tradiționale.

Exemplu. Fie un produs fabricat în JIT al cărui cost standard cuprinde 260 € materii prime, respectiv 2 kg la 130 € și 455 € cheltuieli de fabricație, respectiv 5 ore la 91 €. Presupunem că nu există stocuri. Se decide *declanșarea calculelor pornind de la vânzări*. Costurile reale ale materiilor prime cumpărate și date în fabricație sunt de altfel înregistrate pe măsura constatării lor.

Pentru luna considerată, s-au vândut 21 000 unități. Cumpărările de materii prime sunt de 6 210 000 € (46 000 kg la 135 €) și costurile de fabricație se ridică la 9 765 000 € pentru 105 000 ore la 93 €.

După aceste date se înregistrează:

- costul standard al vânzărilor: $21\,000 \times (260 + 455) = 5\,460\,000 + 9\,555\,000 = 15\,015\,000$ €;

- costul standard al materiilor prime consumate: $21\,000 \times 260 = 5\,460\,000$ €;

- suma standard a cheltuielilor consumate: $21\,000 \times 455 = 9\,555\,000$ €.

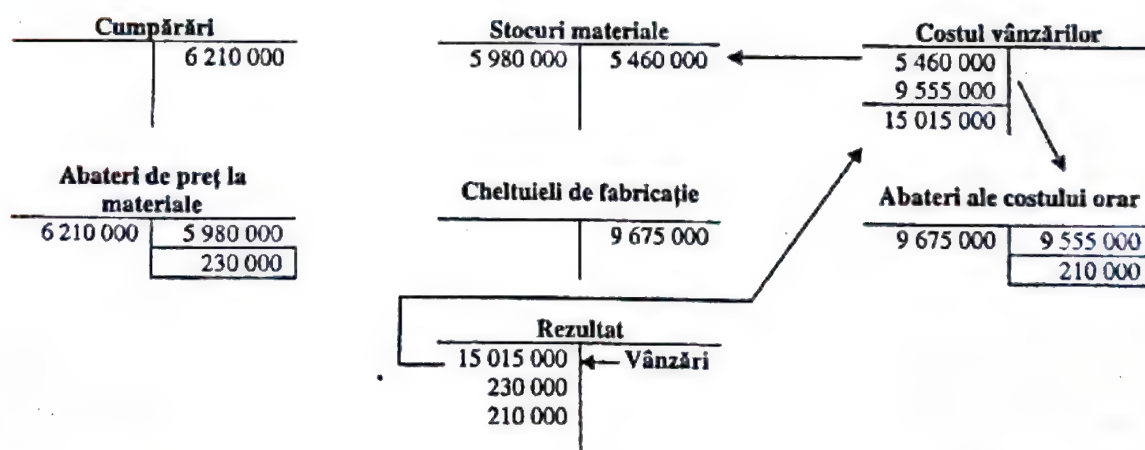
Stocul de materii prime este evaluat în standarde (altfel evaluarea neomogenă a intrărilor și ieșirilor este evident falsă) și abaterile privind prețul de cumpărare și privind cheltuielile sunt virate la rezultat;

- abaterile privind prețul materiilor prime: $6\,210\,000 - (46\,000 \times 130) = 6\,210\,000 - 5\,980\,000 = 230\,000$ €;

- abaterile privind costul orar: $9\,765\,000 - (105\,000 \times 91) = 9\,765\,000 - 9\,555\,000 = 210\,000$ €.

Schema 8.3. descrie acest proces.

Schema 8.3. – Backflush costing cu declanșarea la vânzare



Producția administrată conform principiului JIT verifică ipotezele celor două metode intermediare. Cu *operations costing* ea împarte ipoteza unei varietăți de operații desfășurate de un personal nespecializat. Cu *backflush costing*, ea împarte caracteristica de a putea ignora stocul de produse finite, și de a regla simplu și corect consumurile unei perioade de vânzări. Aceste două metode, în special a doua, care poate integra ușor principiile primei, par frecvent adoptate de întreprinderile care lucrează în JIT, așa cum o arată exemplul lui Harley-Davidson (Turk, 1990; Calvasina,

1989). Ele constituie prin reducerea prevederilor contabile permise, unul din elementele reducerii costurilor asociat JIT.

Presupunem că în prezent există un stoc de produse finite și în consecință se decide *declanșarea imputațiilor la intrarea în stoc*. Admitem că nu există stoc de produse la începutul perioadei, dar că din fabricație rezultă 22 000 unități, de unde un stoc final de 1 000 unități. Vom presupune costurile constatate aceleași din perioada precedentă, ceea ce permite luarea la cunoștință a erorii făcută, că prin existența de stocuri, declanșarea imputațiilor se situează în stadiul vânzării, așa cum au făcut-o în perioada precedentă.

Înregistrăm atunci:

- consumul de materii: $22\,000 \times 260 = 5\,720\,000 \text{ €}$;
- cheltuielile de fabricație: $22\,000 \times 455 = 10\,010\,000 \text{ €}$;
- costul vânzărilor: $21\,000 \times (260 + 455) = 5\,460\,000 + 9\,555\,000 \text{ €}$.

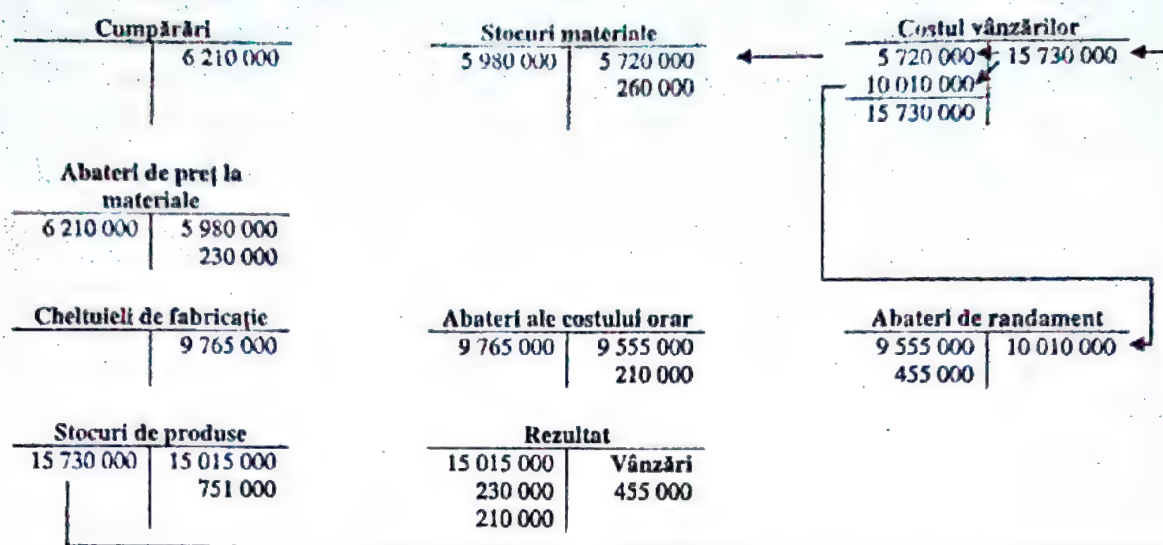
Dacă abaterea de preț privind materiile prime rămâne identică cu cea calculată în perioada precedentă, abaterea privind cheltuielile se modifică deoarece apare o abatere de randament.

- abaterea privind prețul materiilor prime: $6\,210\,000 - (46\,000 \times 130) = 6\,210\,000 - 5\,980\,000 = 230\,000 \text{ €}$;
- abaterea ratei orare: $(105\,000 \times 9,3) - (105\,000 \times 91) = 210\,000 \text{ €}$;
- abaterea de randament: $(105\,000 \times 91) - (22\,000 \times 5 \times 91) = 9\,555\,000 - 10\,010\,000 = -455\,000 \text{ €}$.

Schema 8.4. reprezintă această procedură.

Dar backflush comportă mai ales o dimensiune organizațională: diferiți actori nu-și văd creditate costurile prestabilite, care vor fi comparate cu consumurile reale (în debitul contului lor) odată produsul terminat, ceea ce constituie o incitație la gestiunea în JIT, la dispariția costurilor de producție în curs de execuție și a produselor semifinite de apropiere de imputațiile „politice” prezentate în capitolul 7. Așa cum indica controlorul de gestiune de la Harley-Davidson: „Nimeni din uzină nu obține credit pentru orice sarcină decât dacă produsul pentru care lucrează nu a părăsit linia de fabricație și nu se transformă într-o motocicletă gata pentru vânzare. Rațiunea este că nu servește la nimic că un grup face o muncă magnifică pentru un rezervor de benzină dacă ceilalți nu sunt capabili să ridice la timp apărătorile de noroi. (...) Am căutat să eliminăm individualismul atât cât putem. Această tehnică mobilizează toată lumea asupra livrărilor la timp, elimină incitațiile la stocuri și la obținerea timpului alocat, simplifică calculul costurilor rebuturilor, evaluate numai la costul materiilor prime.” (D'Amore și Miller, 1988, p.173). Se observă legătura dintre contabilitate și gestiunea procesului.

Schema 8.4. – Backflush costing cu declanșare la intrarea de stocuri de produse finite



2.2. Incidența convențiilor de evaluare a stocurilor

În privința metodelor contabile, trebuie efectuată o alegere privind evaluarea stocurilor de valori fungibile. Dacă intrările în stoc intervin pentru valori unitare diferite (costuri unitare de cumpărare pentru materii prime sau furnituri, costuri unitare de fabricație pentru produse fabricate), cum se evaluează unitățile ieșite din stoc sau unitățile rămase în stoc?

Exemplu. Presupunem cumpărările care privesc loturile următoare, la costurile unitare indicate mai jos:

- 12.01: 2 000 unități la 20 €, respectiv 40 000 €;
- 16.01: 6 000 unități a 18 €, respectiv 108 000 €;
- 24.01: 4 000 unități a 22 €, respectiv 88 000 €.

Stocul inițial este constituit din 1 000 unități a 16 €, respectiv 16 000 €.

Consumurile presupuse simplificând:

- 14.01: 2 500 unități;
- 19.01: 5 500 unități;
- 26.01: 4 800 unități.

La ce valoare unitară trebuie efectuate aceste calcule?

Este vorba de o alegere convențională deoarece se aplică la bunuri fungibile. Există două soluții: calculul unei medii, metodele epuizării loturilor. O a treia soluție este aceea a utilizării costurilor standard, care elimină dificultatea. Problema a fost prezentată mai sus și în capitolul 7.

2.2.1. Costul unitar mediu ponderat (CUMP)

Pot fi calculate două tipuri de costuri unitare medii: fie după fiecare mișcare ceea ce conduce la modificarea compoziției stocului, respectiv la modificarea costului mediu al unității în stoc, fie la o perioadă fixă. Pentru prima soluție avem cifrele din tabelul 8.26.

Tabelul 8.26. – Aplicația costului unitar mediu ponderat recalculat la fiecare intrare

Data	Mișcare	Cantitate	Cost unitar	Suma
1/1	Stoc inițial	1 000	16	16 000
12/1	Cumpărare	2 000	20	40 000
	<i>Stoc disponibil</i>	3 000	18,67	56 000
14/1	Înșire	2 500	18,67	46 667
16/1	Cumpărare	6 000	18	108 000
	<i>Stoc disponibil</i>	6 500	18,05	117 333
19/1	Înșire	5 500	18,05	99 282
24/1	Cumpărare	4 000	22	88 000
	<i>Stoc disponibil</i>	5 000	21,21	106 051
26/1	Înșire	4 800	21,21	101 809
31/1	Stoc final	200	21,21	4 242

Metoda impune ca aceste calcule de costuri să depindă de fluctuațiile cumpărărilor, ceea ce nu reprezintă un fenomen de dorit pentru conducerea întreprinderii. O variantă constă în efectuarea calculelor ulterior pe o perioadă mai lungă. Aici, vom obține sumele din tabelul 8.27. Constatăm în acest caz că valoarea stocului final este inferioară cu 8,6% față de cât era conform primei proceduri.

Tabelul 8.27. – Aplicația costului unitar mediu ponderat calculat pe o perioadă fixă

Data	Mișcare	Cantitate	Cost unitar	Suma
1/1	Stoc inițial	1 000	16	16 000
12/1	Cumpărare	2 000	20	40 000
14/1	Cumpărare	6 000	18	108 000
16/1	Cumpărare	4 000	22	88 000
	<i>CUMP al lunii</i>	13 000	19,38	252 000
19/1	Înșire	2 500	19,38	48 462
24/1	Înșire	5 500	19,38	106 615
26/1	Înșire	48 000	19,38	93 046
31/1	Stoc final	200	19,38	3 877

2.2.2. Metodele de epuizare a loturilor

Este vorba de metoda primului intrat primul ieșit sau First in First out (FIFO), care consideră că ieșirile au loc în ordinea intrărilor și metoda ultimul intrat primul ieșit sau Last in First out (LIFO), care are în vedere ipoteza inversă. Aplicăm metoda primului intrat primul ieșit exemplului nostru. Se obține tabelul 8.28. Pentru metoda ultimul intrat primul ieșit utilizăm tabelul 8.29.

Tabelul 8.28. – Aplicația metodei primului intrat primul ieșit

Data	Mișcare	Cantitate	Cost unitar	Suma
1/1	Stoc inițial	1 000	16	16 000
12/1	Cumpărare	2 000	20	40 000
14/1	Ieșire de 2500 unități	1 000	16	16 000
		1 500	20	30 000
	Stoc disponibil	500	20	10 000
16/1	Cumpărare	6 000	18	108 000
19/1	Ieșire de 5500 unități	500	20	10 000
		5 000	18	90 000
	Stoc disponibil	1 000	18	18 000
24/1	Cumpărare	4 000	22	88 000
26/1	Ieșire de 4800 unități	1 000	18	18 000
		3 800	22	83 600
31/1	Stoc final	200	22	4 400

Acest exemplu arată că, din moment ce stocul nu se reduce niciodată la zero, metoda primului intrat primul ieșit păstrează perpetuu o parte a stocului inițial, în valoarea stocului final, ceea ce poate părea discutabil.

Aceste două metode de epuizare a loturilor evaluează în mod diferit stocurile și consumul, în timp ce metoda CUMP calculează pe perioada aplicării o valoare omogenă. Aceste diverse convenții au o incidență asupra rezultatului: astfel, în perioada de creștere a costurilor, metoda ultimul intrat primul ieșit repercutează rapid ultimele costuri constatate în costurile vânzărilor, ceea ce minimizează rezultatul. Metoda primului intrat primul ieșit maximizează acest rezultat; calculele costului mediu oferă soluții intermediare. În schimb, miza este mai mică atunci când valorile unitare fluctuează. Este de altfel cazul exemplului nostru în care totuși există o tendință de creștere și în care, în plus, stocul final este scăzut. Incidențele metodelor se pot rezuma astfel (tabelul 8.30.).

Tabelul 8.29. – Aplicația metodei ultimul intrat primul ieșit

Data	Mișcare	Cantitate	Cost unitar	Suma
1/1	Stoc inițial	1 000	16	16 000
12/1	Cumpărare	2 000	20	40 000
14/1	Ieșire de 2500 unități	2 000	20	40 000
		500	16	8 000
	<i>Stoc disponibil</i>	500	16	8 000
16/1	Cumpărare	6 000	18	109 000
19/1	Ieșire de 5500 unități	5 500	18	99 000
		500	18	9 000
	<i>Stoc disponibil</i>	4 000	22	88 000
24/1	Cumpărare	4 000	22	88 000
26/1	Ieșire de 4800 unități	500	18	9 000
		300	16	4 800
31/1	Stoc final	200	16	3 200

Acest capitol a demonstrat că evaluarea rezultatului este o problemă de convenții contabile, dar și consecința adeziunii uneori implicite la ipotezele fundamentale a ceea ce este un activ, la ceea ce se așteaptă de la un cost al perioadei. Aceste două rațiuni pledează pentru ca el să fie plasat la sfârșitul lucrării.

Tabelul 8.30. – Efectele comparate ale diferitelor metode de evaluare

Metoda	Suma consumată	Valoarea stocului final	Total
CUMP instantaneu	247 758	4 242	252 000
CUMP lunar	248 123	3 877	252 000
Primul intrat primul ieșit	247 600	4 400	252 000
Ultimul intrat primul ieșit	248 800	3 200	252 000

CONCLUZIE

Contabilitatea de gestiune este într-o schimbare continuă. Abandonată de PCG 1999, care-i subliniază totuși specificitatea, ea se ajustează evoluțiilor care transformă întreprinderea și strategiile sale:

- managementul cuplului cost-valoare solicită practici reînnoite;
- viziunea ierarhică cedează locul demersului pe procese;
- întreprinderea înțeleasă prin parteneriate cu clienții și furnizorii săi devine noul teritoriu pertinent;
- fragilitatea avantajului concurențial estompează frontierele dintre strategie și gestiune.

Reperle clasice sunt contestate, delimitând chiar conturul contabilității de gestiune care apare incert. Noțiunea de calitate a informației contabile, alături de „auditabilitatea” acesteia trebuie să rămână referința. Dacă totul ar reprezenta contabilitate nu vom mai avea contabilitate.

Contingența nu interzice deloc rigoarea și nu permite totul. Orice sistem contabil destinat managerilor trebuie să răspundă la *patru necesități* a căror istorie, așa cum s-a observat în capitolul 1, arată evidența:

- sesizarea consumurilor cu fiabilitate și rapiditate, în serviciul oricărui calcul asupra trecutului sau viitorului sau asupra oricărei comparații (real, prevăzut) de dorit pentru management;
- dirijarea costurilor indirecte spre produse, grație unităților de lucru care respectă legea omogenității costurilor reunite într-un același perimetru;
- modelarea legilor economice pentru efectuarea simulărilor înaintea deciziei;
- posibilitatea înțelegerii cauzelor costurilor pentru orientarea acțiunii și actorilor.

O imensă varietate de sisteme contabile și de producții potențiale ale acestora, rezultată din diversitatea tehnologiilor și nevoilor utilizatorilor,

nu trebuie să disimuleze:

- perenitatea regulilor fundamentale, respectiv a omogenității costurilor, care constituie garanția *fiabilității* informațiilor izvorâte din contabilitatea de gestiune;

- necesitatea unui cadru de referință, care permite decriptarea varietății practicilor și care este cea mai bună garanție a *pertinenței* producțiilor contabile.

Aceasta constituie, de fapt, concepția fundamentală în spiritul căreia s-a elaborat această lucrare.

Bibliografie

- ABERNATHY W.J., WAYNE K., « La courbe d'expérience et ses limites », *Harvard-L'Expansion*, hiver 1977/78, p. 58-69 ; traduit de « Limits of the Learning Curve », *Harvard Business Review*, vol. 52, September-October 1974, p. 109-119.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, « Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes », *The Accounting Review*, April 1956, p. 182-193.
- AMES B.C., HLAVAREK J.D., « Vital Truths about Managing your Costs », *Harvard Business Review*, vol. 68, n° 1, January-February 1990, p. 140-147.
- ANSOFF H.I., *Stratégie du développement de l'entreprise, analyse d'une politique de croissance et d'expansion*, Paris, éd. Hommes et Techniques, 1968 (trad. de *Corporate Strategy*, New York, McGraw-Hill, 1965).
- ANTHONY R.M., « The Trouble with Profit Maximisation », *Harvard Business Review*, November 1960, p. 126-134.
- ANTHONY R.N., « Cost Concepts for Control », *The Accounting Review*, April 1957, p. 229-234.
- ANTHONY R.N., « Le coût des capitaux propres en comptabilité », *Harvard-L'Expansion*, automne 1982, p. 107-113.
- ANTHONY R.N., *The Management Control Function*, Boston, The Harvard Business School Press.
- ARMSTRONG W.C., « In establishing the budget for burden, shall "normal" capacity be set for each department by (1) giving due regard to the capacities of related departments ; or (2) without regard to other departments ; or (3) with all departments set at the same arbitrary level ? », *NACA Yearbook*, 1930, p. 172-179.

- ARTTO K.A., « Life Cycle Cost Concepts and Methodologies », *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Fall 1994, p. 28-32.
- ATKINS P.M., *Industrial Cost Accounting for Executives*, New York, McGraw Hill Book Co, 1923.
- ATKINSON H., HAMBURG J., ITTNER C., *Linking Quality to profits, Quality-Based Cost Management*, Milwaukee, ASQC Quality Press et IMA, 1994.
- ATKINSON J.H. Jr., HOHNER G., MUNDT B., TROXEL R.B., WINCHELL W., *Current Trends in Cost of Quality : Linking the Cost of Quality and Continuous Improvement*, Montvale, NAA, 1991.
- BARRE R., *Économie politique*, Paris, PUF, 1966.
- BEAUJON G.J., SINGHAL V.R., « Understanding the Activity Costs in an Activity-Based Cost System », *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring 1990, p. 51-72.
- BEISCHEL M.E., SMITH K.R., « Linking the Shop Floor to the Top Floor », *Management Accounting*, October 1991, p. 25-29.
- BESCOS P.-L., MENDOZA C., *Le management de la performance*, Paris, ECM, 1994.
- BESSON P., BOUQUIN H., « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, n° 82, janvier-février 1991, p. 60-71.
- BESSON P., « L'institution de la valeur : comment ré-articuler le sens de la responsabilité sur les logiques de marché ? » in Besson P. (coord.), *Dedans, dehors*, Paris, Vuibert, 1997, p. 121-149.
- BLANDIN A., « La place du comptable des prix de revient dans la réorganisation industrielle », dans Thompson C.B. et al. (s.d., 1926), *La réorganisation des usines*, Paris, Librairie Française de Documentation Commerciale et Industrielle, vol. 2, p. 169-71.
- BLANDIN A., *Le calcul des prix de revient dans l'industrie*, Paris, Librairie Française de Documentation Commerciale et Industrielle, 1930.
- BOISVERT H., *Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée*, Montréal, Ed. du Renouveau Pédagogique Inc., 1991.
- BOISVERT H., *La comptabilité de management*, St Laurent (Québec), ERPI, 1995.
- BOUQUIN A., « L'accueil du direct costing en France », Mémoire DESS 202, Université de Paris-Dauphine, 1992.
- BOUQUIN H., « ABM et BFR, l'emploi de l'approche par les activités dans la gestion des besoins de financement de l'exploitation », *Revue Française de Comptabilité*, n° 267, mai 1995, p.63-75.
- BOUQUIN H., *La comptabilité de gestion*, Paris, PUF, Que sais-je ?, n° 3175, 1997.
- BRIMSON J.A., *Activity Accounting ; an Activity-Based Costing Approach*, New York, John Wiley and Sons, 1991.
- BROMWICH M., BHIMANI A., *Management Accounting : Evolution not Revolution*, Research Study, Londres, The Chartered Institute of Management Accountants, 1989.

- BROMWICH M., BHIMANI A., *Management Accounting : Pathways to Progress*, Londres, CIMA, 1994.
- BROWN D., *Some Reminiscences of an Industrialist*, Easton, Hive Publishing Company, 1977.
- BRUEGELMANN T.M., HAESSLY G., WOLFANGEL C.P., SCHIFF M., « How Variable Costing is Used in Pricing Decisions », *Management Accounting*, April 1985, p. 58-61 et 65.
- CALVASINA R., CALVASINA E., CALVASINA G., « Beware the New Accounting Myths », *Management Accounting*, December 1989, p. 41-45.
- CAPLAN E.H., « Behavioral Assumptions of Management Accounting », *The Accounting Review*, July 1966, p. 496-509.
- CEGOS, Une méthode uniforme de calcul des prix de revient : pourquoi ? Comment ? Paris, CGPF, 1937.
- CGPF (Confédération Générale de la Production Française), Établissement des prix de revient, rapport du lieutenant-colonel Rimailho, Paris, 1928.
- CHANDLER A.D. Jr. (1977), *La main visible des managers*, Paris, Economica, 1989 (trad.).
- CHANDLER A.D. Jr., *Scale and Scope ; the Dynamics of Industrial Capitalism*, Cambridge, The Belknap Press of Harvard University Press, 1990.
- CHANDLER A.D. Jr., *Stratégies et structures de l'entreprise*, Paris, éd. d'Organisation, 1962, rééd. 1989.
- CHATFIELD M., *A History of Accounting Thought*, rev. ed., Huntington, Robert E. Krieger Pub. Co., 1977.
- CHEN R.S., PAN S.-D., « Frederick Winslow Taylor's Contributions to Accounting », *The Accounting Historians Journal*, vol. 7, n° 1, 1980, p. 20-21.
- CHURCH A.H., « The Proper Distribution of Establishment Charges, (I), The Need for Interlocking General Charges with Piece Costs », *The Engineering Magazine*, vol. XXI, July 1901, p. 508-517 ; « (II), Various Plans for Distributing Expense to Individual Jobs », *The Engineering Magazine*, vol. XXI, 1901, p. 725-734 ; « (III), The Scientific Machine Rate and the Supplementary Rate », *The Engineering Magazine*, vol. XXI, 1901, p. 904-912 ; « (IV), The Classification and Dissection of Shop Charges », *The Engineering Magazine*, vol. XXII, 1901, p. 31-40. ; « (V), Factory and Mass Production and the New Machine Rate », *The Engineering Magazine*, vol. XXII, 1901, p. 231-240 ; « (VI), The apportionment of Office and Selling Expenses », *The Engineering Magazine*, vol. XXII, 1901, p. 367-376.
- CHURCH A.H., « Organization by Production Factors, I. The Definition of Factors other than Labour », *The Engineering Magazine*, vol. XXXVIII, October 1909, p. 15-26 ; « II. Production Factors as Related to Cost Accounts and Staff », *The Engineering Magazine*, vol. XXXVIII, 1909, p. 184-194 ; « III, Elements of the Land Factor », *The Engineering*

- COOPER R., *When Lean Enterprises Collide*, Boston, Harvard Business School Press, 1995.
- COPLEY F.B., FREDERICK W., *Taylor, Father of Scientific Management*, 2 vol., 1923, rééd. Routledge-Thommes, Londres, 1993.
- CORNICK M., COOPER W.D., WILSON S.B., « How Do Companies Analyze Overhead ? » *Management Accounting*, June 1988, p. 41-43.
- COURCELLE-SENEUIL J.-G., *Manuel des affaires ou traité théorique et pratique des entreprises industrielles, commerciales et agricoles*, Paris, Guillaumin et Cie, 1856, 3^e éd. 1872.
- COURTILLET J., Le direct costing américain, *Bulletin d'information du Conseil Supérieur de la Comptabilité*, n° 11, 1955, p. 41-62.
- DALE E., « Contributions to Administration by Alfred P. Sloan Jr., and GM », *Administrative Science Quarterly*, vol. 1, n° 1, June 1956, p. 30-62.
- D'AMORE R., MILLER R., « Revving the Motors at Harley-Davidson : New Manufacturing Technology Requires New Accounting Philosophy », dans : NAA, *Cost Accounting for the '90s : Responding to Technological Change, Conference Proceedings*, Montvale, 1988, p. 169-181.
- DEAN J., « Correlation Analysis of Cost Variation », *The Accounting Review*, March 1937, p. 55-60 (p. 55 et note 1).
- DEARDEN J., « Profit-Planning Accounting for Small Firms », *Harvard Business Review*, March-April 1963, p. 66-76.
- DELAPORTE R., *Comptabilité appliquée à l'industrie ; le prix de revient*, Paris, Société Française d'Éditions Littéraires et Techniques (coll. Encyclopédie Roret), 1934.
- DENT J., « Tensions in the Design of Formal Control Systems : a Field Study in a Computer Company », in Bruns W.J., Kaplan R.S. (ed.), *Accounting and Management, Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, Boston, 1987, p. 119-145.
- DEVINE C., « Cost Accounting and Pricing Policies », *The Accounting Review*, vol. XXV, October 1950, p. 384-389.
- DHAVALA D.G., *Management Accounting Issues in Cellular Manufacturing and Focused-Factory Systems*, Montvale, IMA, 1996.
- DILTON-HILL K.G., GLAD E., « Managing Capacity », *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring 1994, p. 32-39.
- DORMAGEN J.-C., *La comptabilité intégrée*, Paris, La Villeguérin éd., 1990.
- DRUCKER P.F., « The Emerging Theory of Manufacturing », *Harvard Business Review*, vol. 68, n° 3, May-June 1990, p. 94-102.
- DUBREUIL H., RIMAILHO E., *Deux hommes parlent du travail*, Paris, éditions Bernard Grasset, 1939.
- DUBREUIL H., *Standards, le travail américain vu par un ouvrier français*, Paris, Chez Bernard Grasset, coll. « Les Écrits », 1929.
- DURAND R., « La séparation des comptabilités : origine et conséquences », *Revue Française de Comptabilité*, n° 240, décembre 1992, p. 72-81.

- Magazine*, vol. XXXVIII, 1909, p.361-370 ; « IV. Buildings, Heating and Ventilation, Stores, and Organization », *The Engineering Magazine*, vol. XXXVIII, 1909, p. 557-570 ; « V. The Method of Apportioning Indirect Expense by Production Factor », *The Engineering Magazine*, vol. XXXVIII, 1909, p. 703-715 ; « VI. Control Accounts », *The Engineering Magazine*, vol. XXXVIII, 1909, p. 863-873.
- CHURCH A.H., « Distribution of the Expense Burden », *American Machinist*, May, 25, 1911, p. 991, 992, 999.
- CHURCH A.H., « Relation between Production and Cost », , September 2, 1915, p. 431.
- CIBERT A., *Comptabilité analytique*, Paris, Dunod, 1968, (1^{re} éd.).
- CLARK C.L.(1947) dans NAA, *Relevance Rediscovered : an Anthology of 25 Significant Articles from the NACA Bulletins and Yearbook to Help Solve today's and Tomorrow's Problems*, Vangermeersch R.G. ed., vol. III, 1939-1949, Montvale, NAA, 1992, p. 233-243.
- CLARK J., « Costing for Quality at Celanese », *Management Accounting*, March 1985, p. 42-46.
- CLARK J.M., *Studies in the Economics of Overhead Costs*, Chicago, The University of Chicago Press, 1923.
- CMA, IMA, CAM-i , *Implementing Target Costing*, Hamilton, CMA, 1994.
- Conseil National de la Comptabilité, document n° 45, note d'information n° 35, « les incidences de la sous-activité », Paris, *Bulletin du CNC*, supplément au n° 62, 1^{er} trimestre 1985.
- Conseil National de la Comptabilité, document n° 83, janvier 1990, « l'évaluation des stocks en comptabilité de gestion ; état des travaux de la 3^e section du Conseil National de la Comptabilité », Paris, CNC.
- Conseil National de la Comptabilité, document n° 90, mai 1991, « Prévisions et comptabilité », état des travaux de la commission des Études Générales du Conseil National de la Comptabilité, Paris, CNC.
- Conseil National de la Comptabilité, *Plan comptable général*, Paris, Imprimerie Nationale, 1982.
- Conseil National de la Comptabilité, *Un nouveau cadre conceptuel pour la comptabilité de gestion*, Paris, Ministère de l'Économie et des Finances, 1996.
- COOPER R., KAPLAN R.S., « Activity-Based Systems : Measuring the Cost of Resource Usage », *Accounting Horizons*, vol. 6, n° 3, September 1992, p. 1-13.
- COOPER R., SLAGMULDER R., *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland et IMA, Montvale, 1997.
- COOPER R., TURNEY P.B.B., « Internally Focused Activity-Based Cost Systems », dans Turney P.B.B. (ed.), *Performance Excellence in Manufacturing and Service Organizations*, Proceedings of the Third Annual Management Accounting Symposium, San Diego, California, March 1989, Sarasota, American Accounting Association, 1990, p. 91-101.

Cuprins

Cuvântul traducătorului.....	5
Studiu introductiv privind dezvoltarea contabilității de gestiune pe plan internațional.....	13
Cuvânt înainte la ediția în limba română.....	33
INTRODUCERE.....	37
O CONTABILITATE PENTRU MANAGERI.....	37
1. Misiunile contabilității de gestiune	38
1.1. Speranțe multiple.....	38
1.2. O definiție	41
2. Nevoile managerilor.....	43
2.1. Căutarea informațiilor pertinente.....	43
2.1.1. Existența unei obligații de calcul a costurilor este destul de limitată dar ea există	43
2.1.2. Cazul mai general, prin care nevoia de informație este provocată de deciziile de luat.....	45
2.2. Procesul de management	45
2.2.1. Finalizarea	46
2.2.2. Pilotajul	46
2.2.3. Postevaluarea	46
2.3. Mizele deciziei.....	47
2.3.1. Controlul de execuție.....	49
2.3.2. Controlul strategic.....	49
2.3.3. Controlul de gestiune	50
Anexa 1 Calculul rezultatelor și evaluarea stocurilor.....	56
Anexa 2 Repere istorice	59
PRIMA PARTE	67
Noțiuni și principii fundamentale.....	67



Capitolul 1	69
CONCEPTE DE COSTURI PENTRU DECIZIE.....	69
1. Care sunt costurile afectate prin decizie?	70
1.1. Costurile pertinente	70
1.2. Costuri directe și indirecte	72
1.3. Costurile pe stadiu	73
2. La ce se renunță?	75
3. Care este comportamentul costurilor?	78
3.1. Trei categorii de costuri	78
3.2. Tratamentul costurilor de capacitate (și a costurilor variabile comune) prin imputarea rațională	82
4. Cum se poate acționa asupra costurilor?	85
5. Exemplu	87
Capitolul 2	97
MODELAREA CONSUMULUI DE RESURSE.....	97
1. Stabilirea unei carte a consumurilor de resurse în întreprindere	97
1.1. Entitățile consumă resurse	102
1.2. Entitățile furnizează activități	104
1.3. Produsele consumă activități	107
2. Alocarea costurilor	109
2.1. Calculul costurilor entităților	109
2.1.1. Ameliorarea informației	110
2.1.2. Recurgerea la cheile de repartizare („resources drivers”)	111
2.1.3. Trebuie utilizate cheile de repartizare sau să se renunțe la imputarea cheltuielilor?	111
2.2. Calculul costurilor activităților	113
2.3. Calculul costului produselor (sau altor „consumatori de activități”)	115
2.3.1. Un principiu simplu	115
2.3.2. Restricția fundamentală de omogenitate a costurilor activității	116
3. Identificarea legilor costurilor: consecințele principiului omogenității	122
3.1. Influența tehnologiei asupra contabilității	122
3.2. ABC sau metodele secțiilor?	125
3.3. Imputarea rațională, consecință necesară a legii de omogenitate	127
Anexa 1 Unitatea de lucru și inductorul de costuri	133
Anexa 2 Riscurile omogenității aparente	136
Anexa 3 Metoda GP-UVA	138
Capitolul 3	143
ORGANIZAREA ȘI FUNCȚIONAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE...143	
1. Datele de tratat	143
1.1. Datele financiare	144
1.1.1. Diferența de periodicitate	144
1.1.2. Diferențele din evaluare	144
1.1.3. Diferențele apărute în cadrul fluxurilor contabilității de gestiune	146

Contabilitate de gestiune	359
1.2. Datele fizice.....	146
2. Sesizarea, stocarea și tratamentele multiple ale datelor; impactul tehnologiilor informatice	148
3. „Corelația” cu contabilitatea financiară.....	152
PARTEA A DOUA	157
Ajutor în controlul strategic	157
Capitolul 4	159
MIZELE STRATEGICE ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE	159
1. Locul managementului costurilor în procesul controlului strategic	160
1.1. Costurile în strategia pe domeniu de activitate	160
1.1.1. Strategiile generice.....	161
1.1.2. Scara de valori internă întreprinderii.....	167
1.2. Costurile în strategia întreprinderii.....	168
1.2.1. Scara de valori globală	168
1.2.2. Interconexiuni în diversificare	171
2. Costul complet, cost strategic.....	174
2.1. Metodele de alocare în cascade succesive.....	177
2.1.1. Prezentare generală.....	177
2.2. Rețeaua de analiză completă în cadrul metodei ABC.....	182
2.2.1. Metoda ABC și metoda secțiilor: asemănări și deosebiri	182
2.2.2. Procesul de calcul.....	184
2.2.3. Limitele și inovațiile metodei ABC	186
3. Nevoile de capitaluri privind produsele (NFR pe produs).....	188
3.1. Concepte.....	189
3.1.1. Rentabilitatea	189
3.1.2. Nevoia în fond de rulment de exploatare	190
3.2. Demersul clasic al NFR pe bază de bilanț.....	191
3.3. Demersul NFR pe ciclu de exploatare	193
Capitolul 5	201
AJUTOR ÎN CONDUCEREA CUPLULUI COST-VALOARE	201
1. Ajutor în identificarea logicii costurilor: inductorii.....	202
1.1. Inductorul activităților nevalorizate de către client.....	202
1.2. Inductorul, factorul dinamic al costurilor activităților.....	204
1.2.1. Scara	205
1.2.2. Învățarea (experiența, ucenicia)	205
1.2.3. Configurația utilizării capacităților	208
2. „Carta” conducerii.....	213
2.1. Analiza costurilor pe produse-piețe și clientele	213
2.2. Costurile în ciclul de viață al produsului.....	214
2.2.1. Costurile determinate în întreprindere.....	215
2.2.2. Costurile determinate la utilizator	220
2.3. Comparația cu exteriorul și benchmarking-ul	222

PARTEA A TREIA	229
Ajutor în controlul de gestiune și deciziile curente.....	229
Capitolul 6	231
TRECEREA DE LA TERMENUL LUNG LA CEL SCURT.....	231
1. Neutralizarea costurilor de capacitate prin direct costing (metoda costului variabil).....	233
1.1. Principiu și modelare.....	239
1.2. Un model publicat într-o formă simplistă în anii 50 și 60.....	242
1.3. Variante și opțiuni.....	242
1.3.1. Cazul producțiilor multiple.....	244
1.3.2. Bugetele flexibile	245
1.3.3. Fixarea prețului de vânzare.....	248
2. Riscurile în direct costing.....	248
2.1. Ipoteze simpliste	248
2.1.1. Definiția costurilor de capacitate și variabile nu este atât de simplă	250
2.1.2. Costul de capacitate și costurile variabile nu sunt întotdeauna independente	251
2.2. Procesul de utilizare a metodei direct costing și limitele acestuia.....	252
2.2.1. Direct costing-ul, instrument al conducătorilor	252
2.2.2. Direct costing-ul, instrument al responsabililor centrelor de profit	255
3. Normalizarea costurilor de capacitate prin imputarea rațională	255
3.1. Neadaptarea costului complet curent la gestiunea pe termen scurt	257
3.2. O alternativă: costul complet rezultat din imputarea rațională a costurilor de capacitate.....	260
3.3. O idee mai veche redescoperită în anii '90.....	264
3.4. Avantajele și dificultățile imputării raționale.....	265
3.4.1. Nivelul normal de activitate: nivelul prevăzut sau nivelul optim?	267
3.4.2. Normă globală sau norme locale?	267
3.4.3. Aportul imputării raționale la distanțarea de strategie: influența semnalelor monetare	270
3.4.4. Diagnosticul de profitabilitate	275
Capitolul 7	275
AJUTOR ÎN CONDUCEREA PE TERMEN SCURT.....	275
1. Metoda costurilor prestabilite.....	276
1.1. Punerea în perspectivă	277
1.2. Obiective	279
1.3. Condiții de pertinență	279
1.3.1. Calitatea elementelor prestabilite	281
1.3.2. Calitatea abaterilor sesizate	284
1.4. Funcționarea	284
1.4.1. Cazul cheltuielilor variabile	288
1.4.2. Cazul cheltuielilor mixte	296
2. În căutarea altor modalități de conducere (pilotaj).....	297
2.1. Problema pertinentei tehnice a metodei costurilor prestabilite	297
2.1.1. Ipotezele fundamentale ale unei gestiuni în costuri standard	298
2.1.2. Factorii care contrazic aceste ipoteze	302
2.2. Chestiunea pertinentei organizaționale a metodei costurilor prestabilite.....	

<i>Contabilitate de gestiune</i>	<i>361</i>
2.2.1. Miza: relevanța modelului clasic de control	302
2.2.2. Critica rolului limbajului financiar.....	302
2.2.3. Tentația de a manevra comportamentele prin indicatorii financiari.....	305
Capitolul 8	311
CALCULUL REZULTATULUI	311
1. Alegerea costurilor perioadei	314
1.1. Miza	314
1.2. Opțiuni diferite.....	316
1.3. Interpretare	321
1.3.1. Opțiuni diferite privind cauzele evoluției rezultatului	322
1.3.2. Opțiuni diferite asupra naturii cheltuielilor creatoare de active.....	324
2. Modalitățile de calcul ale valorii ieșirilor din stoc și a stocurilor finale.....	328
2.1. Incidența tehnologiei	328
2.1.1. Producția pe loturi și job order costing	328
2.1.2. Producția continuă și process costing	329
2.1.3. Producția obținută în JIT, situația intermediară	333
2.2. Incidența convențiilor de evaluare a stocurilor.....	337
2.2.1. Costul unitar mediu ponderat (CUMP)	338
2.2.2. Metodele de epuizare a loturilor	339
CONCLUZIE	341
Bibliografie.....	343

Contabilitatea de gestiune, liberă de orice normalizare, nu are decât un scop: să ajute managerii, într-un domeniu cheie care să-i mobilizeze pe toți, prin optimizarea legăturilor dintre resurse și performanță.

Această misiune se desfășoară astfel: un produs în curs de dezvoltare va obține el marja așteptată? Ce se va întâmpla cu procesul respectiv prin colaborări? Centrul de responsabilitate este el performant? Cât ne costă această disfuncționalitate? Care sunt contribuțiile fiecăruia dintre produsele noastre, clienții noștri, în beneficiul nostru? Ar trebui acceptată remiza solicitată de acest nou client? Ce costuri inutile, după opinia noastră, sunt create la furnizori? Cum se organizează un parteneriat cu clienții noștri?

Această lucrare, care se sprijină pe metoda ABC (Activity-Based Costing) și analiza pe procese, propune în primul rând revenirea la principiile fundamentale ale contabilității de gestiune. Apoi, la nivelul utilizatorilor, cartea arată cum să ne servim de informațiile contabile, conform tipurilor de decizie pe care ea trebuie să le clarifice.

Lucrarea „Contabilitate de gestiune”, elaborată de profesorul BOUQUIN, poate constitui suportul oricărui curs de bază în această disciplină.

*
* *

Henri BOUQUIN este profesor de gestiune la Université Paris-Dauphine, fiind unul din coordonatorii DESS Control de gestiune. El este autorul a numeroase articole și lucrări consacrate contabilității și controlului de gestiune. Este solicitat în calitate de expert și consultant în activitatea întreprinderii.

*
* *

Aplicațiile din carte sunt exprimate în moneda europeană - euro.

ISBN 973-8422-59-0